



UNIVERSIDAD DE CÓRDOBA

Programa de Doctorado en Ciencias Sociales y Jurídicas

TESIS DOCTORAL

**LA EXIGENCIA DE IMPUESTOS COMO
CONSECUENCIA DE LA DESOCUPACIÓN DE LA
VIVIENDA: SUS PRINCIPALES LÍMITES
CONSTITUCIONALES**

*TAXATION AS A RESULT OF HOUSING VACANCY: ITS MAIN
CONSTITUTIONAL LIMITS*

Presentada por

Lucía Urbano Sánchez

Dirigida por

Prof. Dr. Fernando Casana Merino

Prof^a. Dra. Esther Bueno Gallardo

Córdoba, septiembre de 2022

Facultad de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de Córdoba

TITULO: *LA EXIGENCIA DE IMPUESTOS COMO CONSECUENCIA DE LA
DESOCUPACION DE LA VIVIENDA: SUS PRINCIPALES LIMITES
CONSTITUCIONALES*

AUTOR: *Lucía Urbano Sánchez*

© Edita: UCOPress. 2022
Campus de Rabanales
Ctra. Nacional IV, Km. 396 A
14071 Córdoba

<https://www.uco.es/ucopress/index.php/es/>
ucopress@uco.es

El presente trabajo de investigación se ha realizado gracias a la financiación concedida por el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, a través de una de las ayudas (Ref. FPU16/05242) para contratos predoctorales para la Formación de Profesorado Universitario, así como de una ayuda complementaria de movilidad (Ref. EST18/00828) para estancias breves en otros centros españoles y extranjeros.



TÍTULO DE LA TESIS: «LA EXIGENCIA DE IMPUESTOS COMO CONSECUENCIA DE LA DESOCUPACIÓN DE LA VIVIENDA: SUS PRINCIPALES LÍMITES CONSTITUCIONALES»

DOCTORANDO/A: LUCÍA URBANO SÁNCHEZ

INFORME RAZONADO DEL/DE LOS DIRECTOR/ES DE LA TESIS

(se hará mención a la evolución y desarrollo de la tesis, así como a trabajos y publicaciones derivados de la misma).

D^a. Lucía Urbano Sánchez se incorporó al Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Córdoba tras finalizar su Doble Grado en Derecho y Administración y Dirección de Empresas. Poco después pasó a formar parte del equipo de trabajo del proyecto de investigación "REDEFINICIÓN DE LOS CONCEPTOS Y CATEGORÍAS BÁSICOS DEL DERECHO TRIBUTARIO ANTE LOS CAMBIOS NORMATIVOS" (DER2014-57401-P), financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad, iniciando así una etapa de formación en el que se conoce como "*Derecho Financiero Constitucional*". Aplicando la metodología propia de este sector del Derecho Financiero, singularizado por su peculiar método de análisis, pronto se destacó por su particular habilidad y destreza en la exégesis de los conceptos, categorías y principios financiero-constitucionales y por sus certeras observaciones a la hora de contrastar la configuración legal de los tributos -y, especialmente, de los impuestos extrafiscales- con los principios materiales de justicia tributaria reconocidos en la Constitución Española (señaladamente, los principios de capacidad económica, igualdad tributaria y prohibición de confiscatoriedad) y en el denominado Bloque de la Constitucionalidad (en particular, la prohibición de doble imposición establecida el art. 6 LOFCA).

Completada esta etapa de formación inicial se le encomendó como tema objeto de su tesis doctoral el estudio de los impuestos/recargos que gravan la desocupación de la vivienda y sus principales límites constitucionales y se diseñó junto con la doctoranda el plan de trabajo a seguir para acometer dicha investigación. Este plan pivotaba sobre la consecución, fundamentalmente, de cuatro objetivos. Tras estudiar la problemática que atañe a la vivienda desocupada en España y, en particular, la situación de emergencia social generada como consecuencia de la crisis económico-sanitaria, se pretendía, en

primer lugar, realizar una interpretación conjunta y sistemática -esto es, conforme a las reglas que rigen la hermenéutica constitucional-, de una parte, del derecho que se ve afectado por las medidas tributarias de gravamen tendentes a la movilización de la vivienda vacía -el derecho a la propiedad privada del titular del inmueble (art. 33 CE)- y, de otra parte, de la función social de la propiedad (límite intrínseco que el art. 33.2 CE impone a esta garantía) y del derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada (art. 47 CE), en los que encuentran anclaje constitucional las citadas medidas. En segundo lugar, se estableció que debía analizarse en profundidad el régimen legal de los distintos gravámenes sobre la vivienda vacía existentes en los diversos niveles territoriales de España y estudiar, asimismo, las principales medidas orientadas a la movilización de las viviendas desocupadas que se han adoptado en otros Estados miembros de la Unión Europea, prestando especial atención a la imposición sobre la vivienda vacía como instrumento para la consecución de la efectividad del derecho a una vivienda digna. Una vez efectuado este estudio de legalidad ordinaria, se previó, en tercer lugar, que se habría de reflexionar -y hacerlo en profundidad- sobre los principios de capacidad económica e igualdad como principales límites al establecimiento y configuración de impuestos sobre las viviendas desocupadas y se debería poner el acento en la reflexión crítica sobre la pertinencia de gravar una renta tan polémica como es la denominada “renta potencial”. En cuarto lugar, finalmente, se consideró necesario acometer otro de los principales problemas que plantean en la actualidad las medidas de fomento negativas del derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada (art. 47 CE) y, más concretamente, las medidas de gravamen de las denominadas viviendas vacías: los límites constitucionales existentes a la acumulación de impuestos sobre este tipo de inmuebles y, señaladamente, la necesaria observancia de la interdicción de confiscatoriedad establecida en el art. 31.1 CE.

Pues bien, una vez concluida la investigación, y en calidad de directores de la misma, nos es grato informar que la doctoranda ha ejecutado estrictamente el plan de trabajo sucintamente descrito cumpliendo en todo momento con rigor y extraordinaria dedicación todos y cada uno de los objetivos que fueron inicialmente establecidos (no se han producido desviaciones respecto del Plan de Investigación fijado en un primer momento y, en consecuencia, no ha resultado necesario adoptar medida correctora alguna). Para ello la doctoranda ha hecho uso de una metodología jurídica impecable y ha manejado con una inusual solvencia los recursos metodológicos y bibliográficos recomendados. Esta forma de acometer y desarrollar la investigación le ha conducido a la obtención de un elenco de conclusiones que consideramos sólidas, perfectamente fundamentadas y -he aquí, sin duda, el principal logro de la investigación desarrollada- de innegable interés y relevancia jurídica para la configuración legal de los tributos de ordenamiento -y, especialmente, de aquellos tendentes a la movilización de las viviendas desocupadas- de forma acorde con las exigencias que dimanarían de los principios de capacidad económica, igualdad e interdicción de confiscatoriedad, principios que constituyen el fundamento de toda imposición (fiscal o extrafiscal), la columna vertebral

para su adecuado diseño legal, y, a la postre, su límite último. No nos cabe la menor duda, por tanto, de que el trabajo de investigación sobre el que se informa constituye una muy notable contribución a la construcción del denominado “*Derecho Financiero Constitucional*” y reúne sobradamente los requisitos necesarios para que su autora pueda obtener con solvencia el grado de Doctora en Derecho con mención internacional.

Constituyen buena prueba de las consideraciones efectuadas en este informe algunos de los trabajos derivados de la labor investigadora desarrollada durante la elaboración de la tesis doctoral que ya han visto la luz tanto como capítulos de obras colectivas como artículos publicados en revistas especializadas. Concretamente, entre los trabajos y publicaciones derivados *directamente* de la tesis doctoral elaborada, cabe destacar los siguientes:

- URBANO SÁNCHEZ, L.: «La tributación de la vivienda vacía en el ámbito autonómico y local. Algunas reflexiones a la luz del artículo 6.3 LOFCA», *Revista Andaluza de Administración Pública*, núm. 96, 2016, págs. 127-164.

- URBANO SÁNCHEZ, L.: «La problemática en torno a la tributación de la vivienda vacía», *Creando Redes Doctorales*, vol. III: Investiga y Comunica (ISBN 978-84-9927-341-9), UCOPress, Córdoba, 2019, págs. 581-584.

- URBANO SÁNCHEZ, L.: «La constitucionalidad del impuesto catalán sobre las viviendas vacías: comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 4/2019, de 17 de enero», *Crónica Tributaria*, núm. 172, 2019, págs. 185-200.

- URBANO SÁNCHEZ, L.: «La reforma del recargo del IBI sobre inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente: de la ausencia de regulación a la dispersión normativa», *Nuevos desafíos, nuevas oportunidades* (ISBN: 978-84-9927-640-3), UCOPress, Córdoba, 2021, págs. 639-643.

- URBANO SÁNCHEZ, L.: «Los gravámenes como medidas para la movilización de las viviendas desocupadas en España y en los países del entorno», *Revista General de Derecho Público Comparado*, núm. 30, 2021, págs. 1-38.

Por todo ello, se autoriza la presentación de la tesis doctoral.

Córdoba, 31 de agosto de 2022

Fernando Casana Merino
Esther Bueno Gallardo

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto el análisis de los principales límites constitucionales que encuentra, por su naturaleza tributaria, la exigencia de impuestos como consecuencia de la desocupación de la vivienda. El propósito de la investigación se consigue mediante una interpretación conjunta y sistemática de los arts. 33, 47 y 31.1 CE, esto es, del derecho a la propiedad privada del titular del inmueble, que es el derecho que se ve afectado por estas medidas tributarias -de efecto negativo para el contribuyente- tendientes a hacer efectivo el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada, y del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, entendido como una manifestación concreta de la función social de la propiedad (límite intrínseco que el art. 33.2 CE impone al contenido de este derecho).

Por este motivo, el primero de los cinco Capítulos que conforman este trabajo se dedica al estudio de la incidencia en el derecho de propiedad de los gravámenes establecidos *ad hoc* para desincentivar la desocupación de las viviendas. Seguidamente, en un segundo Capítulo, se ofrece un análisis jurídico general y detallado de todos estos gravámenes previstos en los tres niveles territoriales del Estado español: estatal, autonómico y local, que se complementa con el examen, en un Capítulo posterior, de medidas tributarias análogas, de carácter constrictivo o disuasorio, adoptadas en distintos países de nuestro entorno, con el fin de ofrecer propuestas de mejora para nuestro sistema tributario. Todo este estudio previo desemboca en los dos últimos Capítulos de este trabajo, en los que se abordan los principales límites al establecimiento y la configuración de cada figura impositiva, en particular, que recae sobre la vivienda vacía, así como los límites frente a la pluralidad de impuestos que se acumulan sobre esta misma realidad económica.

Los Capítulos referidos vertebran, en fin, una investigación que tiene la capacidad económica como eje central, puesto que el estudio demuestra que es precisamente esa capacidad para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos el principal límite que ha de respetar el diseño legal de las figuras impositivas que recaen sobre las viviendas desocupadas. Con base en este corolario final, se ofrecen una serie de propuestas de *lege ferenda* que permitirían el uso del impuesto como una medida más para combatir el incumplimiento de la función social de la vivienda, garantizando un justo equilibrio entre su genuina capacidad disuasoria y el debido respeto al derecho constitucional a la propiedad privada.

ABSTRACT

The aim of this paper is to analyse the main constitutional limits that, owing to its fiscal nature, constrain housing vacancy tax enforcement. The purpose of the research is achieved through a joint and systematic interpretation of arts. 33, 47 and 31.1 of the Spanish Constitution (CE), that is, the right to private property of the owner of the real estate, which is the right impacted by these fiscal measures -adversely affecting the taxpayer- aimed at giving effect to the right to enjoy decent and adequate housing, and the duty to contribute to sustaining public expenditure, understood as a concrete manifestation of the social function of property ownership (the intrinsic limit imposed by art. 33.2 CE on the content of this right).

For this reason, the first of the five chapters comprising this work examine the impact on the right of ownership of the taxes created *ad hoc* to discourage home vacancy. Next, chapter two gives a general and detailed legal analysis of all these taxes provided for in the three territorial levels of the Spanish State: state, regional and local, which is rounded off by an examination, in a later chapter, of analogous fiscal measures, of a restrictive or dissuasive nature, adopted in different neighbouring countries, in order to propose improvements to our fiscal system. This entire preliminary study leads to the last two chapters of this paper, which address the main limits to the creation and definition of each tax mechanism that particularly accrues to vacant housing, as well as the limits on multiple taxes that accrue to this same economic reality.

In short, the abovementioned chapters support research whose focal point is the ability to pay, since the study shows that it is precisely this ability to contribute to sustaining public expenditure that is the main limit that must be respected by the legal design of tax mechanisms that accrue to vacant housing. Based on this final corollary, a series of *lege ferenda* proposals are made that would allow the use of taxation as an additional measure for combatting non-compliance with the social function of housing, guaranteeing a fair balance between its true dissuasive capacity and due respect for the constitutional right to private property.

ÍNDICE

ABREVIATURAS	9
INTRODUCCIÓN	13
1. JUSTIFICACIÓN DEL INTERÉS DE LA INVESTIGACIÓN	13
2. OBJETIVOS Y PLAN DE LA INVESTIGACIÓN	21
3. METODOLOGÍA	23
CAPÍTULO I. EL ANCLAJE CONSTITUCIONAL DEL DEBER DE DAR USO RESIDENCIAL EFECTIVO A UNA VIVIENDA Y LOS GRAVÁMENES COMO CONSECUENCIA DE SU INCUMPLIMIENTO.....	25
1. INTRODUCCIÓN	25
2. EL DERECHO A LA PROPIEDAD PRIVADA, LA FUNCIÓN SOCIAL DE LA PROPIEDAD Y EL DERECHO A UNA VIVIENDA DIGNA. UNA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE LOS ARTS. 33 Y 47 CE	26
2.1. La doble dimensión del derecho a la propiedad privada: derecho individual e institución	26
2.2. El derecho a una vivienda digna como elemento hermenéutico para delimitar el contenido del derecho de propiedad	29
2.3. El deber de dar uso habitacional efectivo a la vivienda como manifestación de la función social de la propiedad	34
3. EL DEBER DE DAR USO EFECTIVO DE VIVIENDA A LA LUZ DE LA GARANTÍA DEL RESPETO AL CONTENIDO ESENCIAL DE LA PROPIEDAD	39
3.1. Aproximación a la espinosa exégesis del contenido esencial de la propiedad	39
3.1.1. La reconocibilidad del derecho de propiedad	42
3.1.2. El principio de proporcionalidad como componente de la garantía del contenido esencial del derecho de propiedad	50
3.2. La compatibilidad del deber de dar uso efectivo de vivienda con el contenido esencial del derecho de propiedad	60
4. LA IMPOSICIÓN SOBRE LA VIVIENDA VACÍA Y SU INCIDENCIA EN EL DERECHO DE PROPIEDAD	65
4.1. La exigencia de impuestos como consecuencia de la desocupación de la vivienda	65
4.2. La difícil -pero no imposible- vulneración del contenido esencial del derecho de propiedad desde la vertiente extrafiscal de los gravámenes sobre las viviendas vacías	76

4.3. La posible conculcación del contenido esencial del derecho de propiedad desde la vertiente fiscal de estos impuestos extrafiscales.....	78
4.3.1. El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos como manifestación de la función social de la propiedad.....	78
4.3.2. Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como concreción de las exigencias del contenido esencial de la propiedad en el ámbito tributario	83
a) La vulneración del contenido esencial del derecho de propiedad por confiscatoriedad o carga tributaria desproporcionada.....	83
b) La conculcación del contenido esencial del derecho de propiedad por inexistencia de riqueza que fundamente la imposición	92
c) La capacidad económica como principal límite y factor distintivo de la imposición como medida aflictiva por la desocupación de las viviendas.....	97

CAPÍTULO II. LA IMPOSICIÓN SOBRE LA VIVIENDA VACÍA EN ESPAÑA **103**

1. INTRODUCCIÓN	103
2. EL GRAVAMEN DE LA VIVIENDA VACÍA EN EL ÁMBITO ESTATAL: LA IMPUTACIÓN DE RENTAS INMOBILIARIAS EN EL IRPF.....	108
2.1. La regulación de las rentas inmobiliarias imputadas en las distintas leyes reguladoras del IRPF	110
2.1.1. La Ley 44/1978, de 8 de septiembre: el origen de las rentas inmobiliarias imputadas en el ámbito del IRPF	110
2.1.2. La Ley 18/1991, de 6 de junio: la controvertida remisión a la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio para la cuantificación de los rendimientos del capital inmobiliario procedentes de inmuebles urbanos no arrendados.....	114
2.1.3. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre: la supresión del rendimiento atribuido a la vivienda habitual	117
2.1.4. La Ley 35/2006, de 28 de noviembre: la regulación actual de la imputación de rentas inmobiliarias	118
2.2. El régimen jurídico actual de la imputación de rentas inmobiliarias	118
2.2.1. El elemento objetivo de la imputación de rentas inmobiliarias	120
2.2.2. El elemento subjetivo de la imputación de rentas inmobiliarias	130
2.2.3. El importe de la renta a imputar	131
2.3. Fundamentos de la existencia de las rentas inmobiliarias imputadas en el seno de la imposición personal sobre la renta.....	134
2.3.1. La imputación de rentas inmobiliarias como gravamen de una renta de disfrute.....	135

2.3.2.	La imputación de rentas inmobiliarias como gravamen de una renta potencial. La justificación del Tribunal Constitucional	142
2.3.3.	A modo de conclusión: la incoherencia interna de un gravamen cuya exigencia se explica con base en distintos fundamentos.....	151
2.4.	La supresión de la imputación de rentas inmobiliarias en los Territorios Forales	156
3.	LOS IMPUESTOS AUTONÓMICOS QUE GRAVAN LAS VIVIENDAS VACÍAS	159
3.1.	Breve referencia al poder tributario de las Comunidades Autónomas de régimen común	159
3.2.	El impuesto catalán sobre las viviendas vacías	160
3.2.1.	Introducción: la constitucionalidad del impuesto.....	160
3.2.2.	Análisis del régimen jurídico del impuesto catalán sobre las viviendas vacías	162
a)	Hecho imponible y ámbito objetivo de aplicación	163
b)	Elementos cuantitativos del impuesto	177
c)	Elemento subjetivo del impuesto.....	181
d)	Otros aspectos relativos a la configuración del impuesto.....	189
3.3.	El nuevo impuesto sobre las viviendas vacías de la Comunidad Valenciana	189
4.	LA IMPOSICIÓN SOBRE LA DESOCUPACIÓN DE LA VIVIENDA EN EL ÁMBITO LOCAL.....	194
4.1.	El recargo del IBI sobre inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente.....	194
4.1.1.	Consideraciones previas	194
4.1.2.	La controvertida naturaleza del recargo: ¿se trata de una figura tributaria diferente del Impuesto sobre Bienes Inmuebles?	196
4.1.3.	El jamás existente desarrollo reglamentario estatal necesario para la aplicación del recargo.....	208
4.1.4.	La nueva redacción del art. 72.4 TRLRHL: a vueltas con la definición de la «desocupación permanente».....	215
a)	La definición de la desocupación permanente mediante norma con rango de ley en materia de vivienda.....	215
b)	Un recorrido por la maraña de definiciones autonómicas de «vivienda desocupada»	218
c)	El papel de las ordenanzas fiscales en la exacción del recargo	230
d)	Valoración final sobre la reforma de la regulación del recargo	237

4.1.5. La inminente reforma del «recargo del IBI sobre viviendas desocupadas» prevista en el Proyecto de Ley por el Derecho a la Vivienda	241
4.2. El recargo por residencia no habitual en el ámbito del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de los Territorios Históricos del País Vasco. Especial referencia al recargo guipuzcoano.....	243
4.3. El canon sobre la vivienda deshabitada del País Vasco	247
4.4. El canon sobre la vivienda deshabitada de Extremadura	254
4.5. El impuesto local sobre viviendas deshabitadas de Navarra	258
5. LA NOTA COMÚN PRESENTE EN LA MAYORÍA DE LOS GRAVÁMENES ESTABLECIDOS <i>AD HOC</i> PARA DESINCENTIVAR LA DESOCUPACIÓN DE LAS VIVIENDAS	269

CAPÍTULO III. LA IMPOSICIÓN SOBRE LA VIVIENDA VACÍA EN ALGUNOS PAÍSES DEL ENTORNO..... 273

1. INTRODUCCIÓN: LAS DIFICULTADES PARA EL ACCESO A LA VIVIENDA EN EL CONTEXTO EUROPEO. ESPECIAL REFERENCIA A LA PROBLEMÁTICA DE LAS VIVIENDAS VACÍAS.....	273
2. LA IMPOSICIÓN SOBRE LA DESOCUPACIÓN DE LA VIVIENDA EN LOS PAÍSES DEL ENTORNO.....	276
2.1. La exacción de impuestos específicos sobre las viviendas desocupadas en Francia y Bélgica.....	276
2.1.1. El emblemático caso francés: el impuesto anual sobre las viviendas vacías.....	276
2.1.2. La experiencia belga: la acumulación de medidas contra la desocupación de las viviendas.....	285
2.2. La imposición sobre la vivienda vacía en el ámbito de los impuestos locales sobre bienes inmuebles en Reino Unido y Portugal.....	290
2.3. Sistematización en el sistema tributario italiano: el IMU y la supresión de los rendimientos de los inmuebles no arrendados en el IRPEF	295
3. CONSIDERACIONES FINALES	302

CAPÍTULO IV. LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD ECONÓMICA E IGUALDAD COMO PRINCIPALES LÍMITES AL ESTABLECIMIENTO Y LA CONFIGURACIÓN DE IMPUESTOS SOBRE LAS VIVIENDAS DESOCUPADAS..... 307

1. LA IMPOSICIÓN DE LA VIVIENDA DESOCUPADA A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA.....	307
1.1. Introducción: el principio de capacidad económica como principal límite para el legislador en el establecimiento y la configuración de todo tributo	307

1.2.	Las exigencias impuestas por el Tribunal Constitucional a los denominados tributos «extrafiscales»	310
1.3.	El contenido y el alcance del principio de capacidad económica de acuerdo con la jurisprudencia constitucional	312
1.4.	La compatibilidad de la tributación de la vivienda vacía con el principio de capacidad económica según la jurisprudencia constitucional	320
1.5.	Reflexión crítica sobre la doctrina constitucional relativa a las rentas potenciales y su compatibilidad con el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición.....	324
1.5.1.	La necesaria distinción entre el gravamen de rentas <i>potenciales</i> y el gravamen de rentas <i>efectivas</i> cuantificadas de manera objetiva	324
1.5.2.	El significado de la «renta potencial» según la jurisprudencia constitucional: la renta <i>abandonada</i> o la renta que siendo susceptible de generarse no se obtiene.....	331
1.5.3.	La conveniencia de entender la «renta potencial» como <i>productividad ínsita a todo bien inmueble</i> y no como «renta (potencial) abandonada»	333
1.5.4.	La materia imponible de los tributos que gravan el incumplimiento de la función social de la propiedad inmobiliaria es <i>el elemento patrimonial</i> en sí y no su infrautilización.....	341
1.5.5.	El fundamento y la finalidad principal de la imposición sobre las viviendas vacías.....	350
a)	El fundamento dual de la imposición sobre las viviendas vacías con motivo de la finalidad extrafiscal.....	350
b)	La capacidad económica como fundamento y límite de la imposición fiscal y extrafiscal	355
c)	La finalidad extrafiscal como justificación de la distinta perspectiva desde la que se grava la capacidad económica manifestada y, en fin, de la quiebra del principio de capacidad económica como criterio o medida de la imposición	357
2.	LA IMPOSICIÓN DE LA VIVIENDA DESOCUPADA DESDE LA PERSPECTIVA DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD	364
2.1.	La desocupación de la vivienda como criterio de diferenciación entre idénticas manifestaciones de capacidad económica	364
2.2.	El juicio constitucional de igualdad tributaria (art. 31.1 CE) con ocasión de la aplicación de una carga tributaria diferente por motivos extrafiscales	367
2.2.1.	La finalidad extrafiscal como justificación objetiva y razonable del distinto gravamen de manifestaciones de capacidad económica iguales	367
2.2.2.	La integración de las exigencias del principio de proporcionalidad en el contenido del principio de igualdad tributaria.....	378

- a) La necesaria concreción de la verdadera finalidad -principal- del tributo o, lo que es igual, del fin constitucionalmente legítimo perseguido: la justificación de la exacción extrafiscal 383
- b) El resultado derivado de la diferencia de trato (incremento de la carga tributaria) no puede resultar manifiestamente desproporcionado en relación con la finalidad pretendida: la proporcionalidad de la exacción extrafiscal..... 389

CAPÍTULO V. LÍMITES A LA ACUMULACIÓN DE IMPUESTOS SOBRE LAS VIVIENDAS DESOCUPADAS..... 395

1. LA CONCURRENCIA DE DISTINTAS FIGURAS IMPOSITIVAS SOBRE UNA MISMA MANIFESTACIÓN DE CAPACIDAD ECONÓMICA: LA TITULARIDAD DE LA VIVIENDA DESHABITADA..... 395
 - 1.1. La capacidad económica y la acumulación de impuestos sobre una misma realidad económica395
 - 1.1.1. Aproximación al concepto de doble imposición (interna) 396
 - 1.1.2. El *objeto imponible* como elemento clave para determinar la doble imposición 398
 - 1.2. La concurrencia de figuras impositivas sobre la titularidad de la vivienda deshabitada403
 - 1.2.1. La plurimposición sobre las personas físicas titulares de viviendas desocupadas..... 403
 - 1.2.2. La plurimposición sobre las personas jurídicas y los entes sin personalidad jurídica titulares de viviendas desocupadas 412
2. EL ART. 6 LOFCA COMO LÍMITE A LA CONCURRENCIA DE IMPUESTOS SOBRE LA VIVIENDA VACÍA..... 413
 - 2.1. El art. 6 LOFCA como única prohibición expresa de doble imposición prevista en el bloque de la constitucionalidad: el canon de enjuiciamiento.....413
 - 2.2. Análisis de la constitucionalidad del impuesto catalán sobre las viviendas vacías a la luz del art. 6 LOFCA419
 - 2.2.1. La concurrencia del impuesto catalán sobre las viviendas vacías con los tributos locales 419
 - a) La conclusión del Tribunal Constitucional: la compatibilidad del impuesto catalán sobre las viviendas vacías con el IBI y su recargo sobre inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente 419
 - b) La cuestionable decisión del Tribunal Constitucional en relación con el recargo del IBI sobre inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente..... 425
 - c) Las medidas de compensación o coordinación previstas por el legislador autonómico..... 433

2.2.2.	La compatibilidad del impuesto catalán sobre las viviendas vacías con otros gravámenes de titularidad estatal	441
a)	La compatibilidad entre el IVVFCAT y el IP.....	441
b)	La concurrencia del IVVFCAT y la imputación de rentas inmobiliarias. A vueltas con la verdadera finalidad de esta última	443
2.3.	La constitucionalidad del impuesto sobre las viviendas vacías de la Comunidad Valenciana desde la perspectiva del art. 6 LOFCA.....	449
2.4.	La compatibilidad del canon anual vasco de vivienda deshabitada y el recargo del IBI para residencias no habituales	453
3.	LA PROHIBICIÓN DE NO CONFISCATORIEDAD COMO GARANTÍA ÚLTIMA ANTE LA PLURIMPOSICIÓN SOBRE LA VIVIENDA VACÍA.....	459
3.1.	La interdicción de confiscatoriedad como garantía última frente a la flexibilidad que introduce la extrafiscalidad del tributo en el canon de enjuiciamiento constitucional del art. 6 LOFCA.....	459
3.2.	El contenido y el alcance del principio de no confiscatoriedad de acuerdo con la jurisprudencia constitucional	462
3.3.	La vivienda vacía como objeto de una carga tributaria excesiva: parámetros para su medición.....	471
3.3.1.	La necesidad de un parámetro común para valorar la existencia de una carga tributaria excesiva y, en fin, la vulneración de la prohibición constitucional de confiscatoriedad	471
3.3.2.	Las dificultades que alberga la base imponible del IBI como parámetro de referencia para valorar si la carga tributaria total que pesa sobre una misma vivienda vacía es desproporcionada	473
3.3.3.	La constatación de la excesiva carga fiscal que recae sobre la vivienda vacía cuando se toma como referencia la renta que es susceptible de generar el inmueble	476
3.3.4.	El principio de «división en la mitad» como criterio para valorar la proporcionalidad de la injerencia en el derecho de propiedad que produce tanto la exigencia de un impuesto en particular como la acumulación de figuras impositivas sobre la misma manifestación de capacidad económica.....	479
3.4.	Propuestas de <i>lege ferenda</i> para la materialización de los límites de la prohibición constitucional de confiscatoriedad en la configuración legal de los impuestos sobre las viviendas vacías.....	484
	CONCLUSIONES	489
	CONCLUSIONS.....	507
	BIBLIOGRAFÍA	523

ABREVIATURAS

AATC	Autos del Tribunal Constitucional
AA.VV.	Autores varios
Art.	Artículo
Arts.	Artículos
ATC	Auto del Tribunal Constitucional
ATS	Auto del Tribunal Supremo
BOCG	Boletín Oficial de las Cortes Generales
BOI	<i>Bulletin Officiel des Impôts</i>
CC.AA.	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
CEDH	Convenio Europeo de Derechos Humanos
CEMCI	Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Internacional
CGI	<i>Code Général des Impôts</i>
CIMI	<i>Código do Imposto Municipal sobre Imóveis</i>
Cit.	Citado
Comps.	Compiladores
Coord.	Coordinador(a)
Coords.	Coordinadores
DGT	Dirección General de Tributos
Dir.	Director
Dirs.	Directores
EAAnd	Estatuto de Autonomía de Andalucía
EAC	Estatuto de Autonomía de Cataluña
EAPV	Estatuto de Autonomía de País Vasco
Ed.	Edición/Editor(a)
EEES	Espacio Europeo de Educación Superior
EPCI	<i>Etablissements Publics de Coopération Intercommunale</i>
Etc.	Etcétera
EU	<i>European Union</i>
FD	Fundamento de Derecho
FJ	Fundamento Jurídico
FFJJ	Fundamentos Jurídicos
IAE	Impuesto sobre actividades económicas

IANP	Impuesto catalán sobre los activos no productivos de las personas jurídicas
IBI	Impuesto sobre bienes inmuebles
IBIAMA	Impuesto autonómico de las Islas Baleares sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente
ICI	<i>Imposta comunale sugli immobili</i>
IIVTNU	Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana
IMU	<i>Imposta municipale propria</i>
IP	Impuesto sobre el patrimonio
IRNR	Impuesto sobre la renta de no residentes
IRPEF	<i>Imposta sul reddito delle persone fisiche</i>
IRPF	Impuesto sobre la renta de las personas físicas
ISD	Impuesto sobre sucesiones y donaciones
ITI	Impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas
IUC	<i>Imposta unica comunale</i>
IVTM	Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica
IVVCAT	Impuesto catalán sobre las viviendas vacías
IVVVAL	Impuesto sobre las viviendas vacías de la Comunidad Valenciana
LBRL	Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LHL	Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales
LIP	Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
LIVVCAT	Ley 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012
LOFCA	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas
LOTIC	Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional
MPRA	<i>Munich Personal RePEc Archive</i>
n.	Número
Nº	Número
No.	Número

Núm.	Número
Núm. exp.	Número de expediente
Núms.	Números
Pág.	Página
Págs.	Páginas
p.e.	Por ejemplo
Rec. Cas. Núm.	Número de recurso de casación
RIRPF	Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero
RM (coeficiente)	Coeficiente de referencia al mercado
SGMAP	<i>Secrétariat Général pour la modernisation de l'action publique</i>
SSTC	Sentencias del Tribunal Constitucional
SSTEDH	Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos
SSTS	Sentencias del Tribunal Supremo
SSTSJ	Sentencias del Tribunal Superior de Justicia
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STEDH	Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TARI	<i>Tassa per i rifiuti</i>
TASI	<i>Tassa per i servizi indivisibili</i>
TC	Tribunal Constitucional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
THLV	<i>Taxe d'habitation sur les logements vacants</i>
TLV	<i>Taxe sur les logements vacants</i>
TRLRHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
TUIR	<i>Testo Unico delle Imposte sui Redditi</i>
Vol.	Volumen
Vs.	Versus

INTRODUCCIÓN

1. JUSTIFICACIÓN DEL INTERÉS DE LA INVESTIGACIÓN

En 2011 nuestro país contaba con un considerable parque de viviendas vacías compuesto por aproximadamente 3,4 millones de viviendas desocupadas (13,7%) de los 25,2 millones de viviendas totales existentes en España, según el último Censo de Población y Viviendas realizado por el Instituto Nacional de Estadística¹. Esta cifra parece haberse reducido en los últimos años, especialmente, en lo que respecta al stock de viviendas nuevas. Sin embargo, la coyuntura española sigue siendo preocupante ya que nuestro país se posiciona entre los países europeos con mayor número de viviendas vacías².

Estos datos hay que interpretarlos dentro de un contexto en el que, tras la crisis económica que irrumpió en España en 2008 y la recesión económica que ahora deja la pandemia por COVID-19, conviven realidades claramente opuestas. El panorama al que nos referimos lo conforman, por una parte, un importante stock de viviendas vacías que no se ofrecen y que, en gran parte, pertenecen a personas jurídicas (fundamentalmente, entidades financieras, filiales inmobiliarias y entidades de gestión de activos)³; y, por otra, la creciente demanda social de viviendas en alquiler asequible o, simplemente, en alquiler, de un sector de la población compuesto por los colectivos más vulnerables -en el que se incluyen los jóvenes y las personas desahuciadas en estos últimos años por no haber podido hacer frente a sus préstamos hipotecarios-, que encuentra serias dificultades para acceder a la vivienda debido a la falta de recursos para su adquisición en propiedad por la precariedad del mercado laboral y la restricción de la financiación por parte de las

¹ INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA: «Censos de Población y Viviendas 2011. Edificios y viviendas. Datos provisionales», *Notas de prensa INE*, 18 abril 2013. Disponible en: https://www.ine.es/censos2011_datos/cen11_datos_inicio.htm (consultado por última vez el día 25/08/2022).

² De acuerdo con un estudio reciente realizado por CANTARERO PRIETO y PASCUAL SÁEZ, España ocuparía el sexto lugar entre los Estados Miembros de la Unión Europea con mayor porcentaje de viviendas vacías sobre el total de viviendas existentes en el país [CANTARERO PRIETO, D.; PASCUAL SÁEZ, M.: «Aspectos económicos de la vivienda desocupada y su fiscalidad», en AA.VV. (Dir. VARONA ALABERN, J. E.): *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, pág. 64]. Y, según datos recabados por Amnistía Internacional, a día de hoy, más del 30% del total de las viviendas desocupadas en la Unión Europea se ubicarían en España [AMNISTÍA INTERNACIONAL: *Informe: Derechos desalojados. El derecho a la vivienda y los desalojos hipotecarios en España*, 23 de junio de 2015. Disponible en: <https://www.es.amnesty.org/en-que-estamos/noticias/noticia/articulo/espana-la-vivienda-un-derecho-hipotecado/> (consultado por última vez el día 10/08/2022)].

³ NAVARRO GARCÍA, A.: «Medidas fiscales para garantizar el Derecho de Acceso a la Vivienda: el recargo del IBI y otras medidas tributarias sobre las viviendas desocupadas», *Tributos Locales*, núm. 123, diciembre 2015-enero 2016, pág. 48.

entidades de crédito⁴; y a causa de los impedimentos, asimismo, existentes para acceder a ella por la vía del alquiler (porque o bien no se ofrecen viviendas en alquiler, pese a estar vacías, o bien, el precio del alquiler no es asequible). En efecto, se estima que, en el año 2017, el 42,1% de la población que residía en una vivienda en alquiler a precios de mercado se encontraba sobreexpuesta financieramente a los gastos derivados de la vivienda, situándose este porcentaje muy por encima del 26,3% del conjunto de países de la Unión Europea⁵. A lo anterior hay que añadir que, en España, el parque público de viviendas sociales -viviendas de titularidad pública en alquiler- es insuficiente y claramente inferior al de países como Francia, Reino Unido, Países Bajos, Suecia o Dinamarca⁶.

Esta situación de urgencia social existente en el sector de la vivienda no solo ha preocupado a los poderes públicos de nuestro país. Debido a la desfavorable coyuntura económica que nuevamente atravesamos, la protección del acceso a una vivienda digna y adecuada ha devenido en una prioridad en el ámbito de la Unión Europea. Por ello, las instituciones europeas, y, en particular, el Parlamento Europeo, conscientes de que numerosos ciudadanos de la Unión no pueden acceder a una vivienda digna por motivos económicos, apuestan especialmente por el fomento de la vivienda social -aquella que guarda una buena relación entre calidad y precio de compra o de alquiler- incluso como motor para salir de la crisis económica y social de forma duradera e integradora, y resaltan el papel fundamental de los Estados miembros para su promoción⁷. Recientemente, el Parlamento Europeo, en su Resolución de 21 de enero de 2021, sobre el acceso a una vivienda digna y asequible para todos [2019/2187(INI)], ha pedido a la Comisión «que desarrolle urgentemente una estrategia integrada a escala de la Unión de vivienda social, pública, no segregada y asequible, creando un marco que propicie que las autoridades nacionales, regionales y locales garanticen una vivienda de calidad para todos que sea segura, saludable, accesible y asequible».

⁴ Así lo pone de manifiesto el Real Decreto 42/2022, de 18 de enero, por el que se regula el Bono Alquiler Joven y el Plan Estatal para el acceso a la vivienda 2022-2025.

⁵ MINISTERIO DE TRANSPORTES, MOVILIDAD Y AGENDA URBANA. DIRECCIÓN GENERAL DE VIVIENDA Y SUELO: *Observatorio de vivienda y suelo. Boletín especial alquiler residencial 2019*, septiembre 2019, pág. 57. Disponible en: <https://apps.fomento.gob.es/CVP/handlers/pdfhandler.ashx?idpub=BAW064> (consultado por última vez el día 25/08/2022)].

⁶ Según el último Observatorio de Vivienda y Suelo del Ministerio de Transportes, publicado en 2020 por el Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana, el parque de vivienda social existente en España, con respecto a las viviendas principales (hogares) es del 2,5%, más de 6 puntos porcentuales inferior que la media de los países de la Unión Europea, que se sitúa alrededor del 9% [MINISTERIO DE TRANSPORTES, MOVILIDAD Y AGENDA URBANA. DIRECCIÓN GENERAL DE VIVIENDA Y SUELO: *Observatorio de vivienda y suelo. Boletín especial vivienda social 2020*, septiembre 2020, pág. 31. Disponible en: <https://apps.fomento.gob.es/CVP/handlers/pdfhandler.ashx?idpub=BAW072> (consultado por última vez el día 25/08/2022)].

⁷ Resolución del Parlamento Europeo, de 11 de junio de 2013, sobre la vivienda social en la Unión Europea [2012/2293(INI)].

En España, particularmente, han sido adoptadas numerosas medidas para facilitar el acceso a la vivienda de los más necesitados mediante la movilización de las viviendas desocupadas, poniendo el foco de atención en los propietarios de las mismas. Destacan especialmente las medidas que tratan de paliar de este modo la escasez de vivienda puesto que en los últimos años se han establecido *descoordinadamente*. En efecto, coexisten en nuestro ordenamiento jurídico medidas tributarias junto con una gran variedad de medidas constrictivas de intervención administrativa (alquiler forzoso, expropiación, multas coercitivas, etc.) que pretenden hacer cumplir el deber de dar uso habitacional efectivo a la vivienda⁸. A mayor abundamiento, el legislador utiliza las figuras tributarias como complemento de estas medidas administrativas coactivas de naturaleza distinta, previstas como consecuencias jurídicas del incumplimiento de la función social de la propiedad de la vivienda, desconociendo, en ocasiones, ciertos límites constitucionales que, por su carácter tributario, le son aplicables a las primeras. Y ello sin que exista un concepto jurídico de vivienda desocupada homogéneo y uniforme que permita la aplicación cohesionada en todo el territorio nacional de esta amalgama de medidas⁹.

Por lo que se refiere, en concreto, al instrumento tributario, junto con los incentivos fiscales al alquiler¹⁰, han aparecido impuestos sobre las viviendas vacías que

⁸ ORÓN MORATAL, G.: «Las viviendas desocupadas como objeto de medidas constrictivas», *Anuario de Derecho Municipal 2015*, núm. 9, 2016, pág. 192.

⁹ Ello se debe a que han sido, fundamentalmente, las Comunidades Autónomas -en concreto, diecisiete de ellas-, en el ejercicio de su competencia en vivienda, las que han tratado de dar respuesta a los acuciantes problemas relacionados con la vivienda mediante la aprobación de su propia normativa. Ante este panorama, el Estado ha reaccionado con la elaboración del Anteproyecto de Ley Estatal por el Derecho a la Vivienda, que ya se está tramitando por la vía de urgencia, y que según su Exposición de Motivos, responde a la necesidad de «una norma en materia de vivienda que, al igual que existe en otros ámbitos con los que está íntimamente relacionada, fije aquellas condiciones básicas y de igualdad que garanticen un tratamiento uniforme del derecho a la vivienda que reconoce la Constitución, además de aquellos otros aspectos que, por virtud de sus títulos competenciales, le corresponden».

¹⁰ En particular, por lo que respecta al arrendador de bienes inmuebles destinados a vivienda, éste se ve beneficiado por la reducción que contempla el art. 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y que le permite reducir el 60% del rendimiento neto positivo resultante de deducir de los rendimientos íntegros obtenidos, los gastos necesarios para su obtención, así como las cantidades relativas a la amortización del inmueble en los términos previstos en art. 23.1 de la citada Ley. A este respecto, cabe señalar que el art. 13 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, eliminó la reducción del 100% de la que el arrendador, con anterioridad, podía disfrutar cuando el arrendatario tenía una edad comprendida entre 18 y 30 años y unos rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas en el período impositivo superiores al indicador público de renta de efectos múltiples. Actualmente, únicamente, se mantiene la reducción del 60%, que se aplica con independencia de la edad del inquilino, pero no ya sobre el rendimiento neto obtenido, positivo o negativo, sino solo sobre el positivo, como se ha visto. Ello ha sido criticado, entre otros, por NAVARRO GARCÍA, para quien «no debería haberse suprimido nunca dicha reducción para estimular que los propietarios de viviendas las alquilen a jóvenes para que constituya su residencia habitual, bien al contrario, cre[er] conveniente ampliar el ámbito de aplicación de dicha reducción y que sea aplicable con independencia de la edad del arrendatario, siempre y cuando se cumpla el requisito de permanencia» [NAVARRO GARCÍA, A.: *Políticas fiscales para fomentar el acceso a una vivienda*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2019, pág. 52]. Un estudio amplio de las medidas tributarias de efecto positivo que pretenden incentivar la ocupación de las viviendas puede encontrarse en el referido trabajo; y un análisis -interno y comparado- de las medidas tendentes a la reactivación del sector inmobiliario en general, se lleva a cabo

han sido creados por algunas Comunidades Autónomas, como Cataluña y la Comunidad Valenciana, y que tienen como objetivo reducir el stock de viviendas vacías al que nos hemos referido anteriormente mediante la puesta en alquiler de las mismas.

Del art. 31.1 CE se deduce que la finalidad de los tributos es contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. No obstante, el Tribunal Constitucional ha reconocido que «“el tributo puede no ser sólo una fuente de ingresos, una manera de allegar medios económicos a los entes territoriales para satisfacer sus necesidades financieras (fin fiscal), sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal)” [...]»¹¹. Y, en este sentido, ha definido los «tributos extrafiscales» como aquellos «que persig[ue]n, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente), bien, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad, todo ello sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no sea incompatible con un propósito recaudatorio, aunque sea secundario, lo que es consustancial al propio concepto de tributo, que no es otro que aquel cuya finalidad es contribuir “al sostenimiento de los gastos públicos” (art. 31.1 CE)» [STC 53/2014, de 10 de abril FJ 6 c)]¹².

La función extrafiscal del tributo, aunque no encuentra reconocimiento explícito en el Texto Constitucional, tiene su razón de ser en el sistema de valores propio de la Constitución, proyectado en los principios rectores de la política social y económica ubicados en el Capítulo III de su Título I. Éstos son concebidos como derechos o principios de «prestación» por lo que su consecución requiere tanto de la habitual función garantista del poder judicial como de la actividad intervencionista del legislador, el Ejecutivo y la Administración¹³.

Particularmente, nuestro estudio se centra en los impuestos o recargos exigibles sobre las bases o las cuotas de impuestos ya existentes, por medio de los que se establecen nuevos hechos imposables con un propósito fundamentalmente extrarrecaudatorio como es hacer efectivo uno de estos principios rectores, cual es el contenido en el art. 47 CE; precepto en virtud del cual se insta a los poderes públicos a que propicien el disfrute de

por BORGIA SORROSAL, S.: *La vivienda: impuestos y otras políticas fiscales. La experiencia europea*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017.

¹¹ Entre las más recientes, SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a); 196/2012, de 31 de octubre, FJ 2; y 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4.

¹² Además de en la jurisprudencia constitucional, la función extrafiscal de los tributos se reconoce expresamente en el segundo párrafo del art. 2.1 LGT, que establece que: «Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución».

¹³ PORRAS NADALES, A.: «Capítulo XXVII. Los principios rectores de la política social y económica», en AA.VV.: *Manual de Derecho Constitucional*, Tecnos, Madrid, 2010, pág. 690.

una vivienda digna y adecuada por todos los españoles (y extranjeros residentes en algún municipio de España)¹⁴.

La conveniencia de enfocar el estudio en los llamados «mecanismos extrafiscales negativos»¹⁵ radica en que, a diferencia de los mecanismos fiscales de incentivo positivo, esto es, «normas tributarias que establecen medidas de favor fiscal o efectos desgravatorios»¹⁶, los gravámenes sobre las viviendas vacías suscitan, por sus efectos, una mayor controversia jurídica y social en la medida en que «se traducen en incremento de la carga tributaria que los obligados tienen que asumir, o en su caso neutralizar en la medida de lo posible a través de determinadas pautas de conducta»¹⁷. Y ello supone, a la postre, una afectación del derecho de propiedad de su titular tanto por lo que se refiere a la modulación de la conducta del sujeto, que tiene lugar si se quiere evitar el pago de la correspondiente cuota tributaria o minorar su importe, como por lo que respecta a la injerencia en la esfera económica del sujeto que se produce cuando se lleva a cabo el comportamiento que se trata de desincentivar -que en este caso es la desocupación de la vivienda- y, por consiguiente, no se evita el pago del tributo.

Es preciso aclarar de antemano que, cuando a lo largo de este trabajo nos refiramos de forma genérica -y, quizás, algo imprecisa- a los «tributos» extrafiscales para hacer referencia a los gravámenes -impuestos y recargos- sobre la desocupación de la vivienda, estaremos haciendo alusión, concretamente, a una de las tres categorías tributarias legalmente existentes, esto es, a los «impuestos»¹⁸, que son los «tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente» [art. 2.2 c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En adelante, LGT].

No desconocemos que algunos Ayuntamientos también han intentado -sin éxito- introducir una cuota anual especial para la tasa municipal por el servicio de recogida y eliminación de basura en los casos de viviendas sin personas empadronadas a 1 de enero

¹⁴ Literalmente, dicho precepto establece que: «Todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho, regulando la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación».

¹⁵ ROMERO ABOLAFIO, J. J.: *Análisis iusfundamental de la extrafiscalidad: la construcción sostenible en el ámbito local*, Tesis doctoral. Universidad de Granada, Granada, 2014, pág. 893. Disponible en: <https://digibug.ugr.es/handle/10481/39892> (consultado por última vez el día 29/08/2022).

¹⁶ CASADO OLLERO, G.: «Los fines no fiscales de los tributos», en AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, vol. 1, Instituto de estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 128.

¹⁷ ROMERO ABOLAFIO, J. J.: *Análisis iusfundamental de la extrafiscalidad: la construcción sostenible en el ámbito local*, cit., pág. 561.

¹⁸ De sobra es sabido que, de acuerdo con el apartado 2 del art. 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, son tres las clases de tributos: las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos.

del ejercicio impositivo (Ayuntamiento de Vitoria¹⁹), así como establecer nuevas tasas por las actuaciones de inspección y control de las viviendas declaradas vacías o permanentemente desocupadas (Ayuntamiento de Barcelona²⁰) o por la vigilancia especial y la prevención del riesgo de usurpación de viviendas propiedad de entidades financieras (Ayuntamiento de Torrejón de Ardoz²¹)²². Sin embargo, nuestro objeto de estudio se circunscribe, por motivos de coherencia con el objetivo principal del trabajo, a las prestaciones tributarias que se exigen sin que su pago suponga una contraprestación por el gasto público causado o por el beneficio concreto obtenido por una actuación administrativa, esto es, aquellas que se fundamentan en la mera titularidad de riqueza, aquellas, en suma, que son expresión del deber de contribuir entendido como una manifestación de la función social de la propiedad que justifica la privación parcial de la capacidad económica que se revela y que, por ello, tienen a esta última como fundamento y criterio de reparto de la carga tributaria²³.

¹⁹ Tarifa 72 del Anexo correspondiente al servicio de recogida y eliminación de basuras que contempla la Ordenanza reguladora de tasas por prestación de servicios públicos y realización de actividades (2012), aprobada el 23 de diciembre de 2011 (publicada en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava, núm. 152, de 28 de diciembre de 2011).

²⁰ Art. 2.9 de la Ordenanza fiscal, núm. 3.1, reguladora de las tasas municipales por servicios generales, aprobada el 30 de septiembre de 2016 (publicada en el Boletín Oficial de la Provincia de Barcelona el 11 de octubre de 2016).

²¹ Ordenanza fiscal, núm. 30, reguladora de la tasa por prevención y vigilancia especial de viviendas, de 29 de diciembre de 2015 (publicada en el Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid el 31 de diciembre de 2015).

²² Sobre la regulación y la problemática que ha rodeado el establecimiento de estas tasas por servicios relacionados con las viviendas vacías, véanse ALONSO GIL, M.: «La anómala tributación de la vivienda vacía: especial referencia a las medidas de gravamen en el ámbito local», *Tributos Locales*, núm. 132, 2017, págs. 61-64; MENÉNDEZ MORENO, A.: «Tasas por doquier», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2018, págs. 9-18; NAVARRO GARCÍA, A.: *Políticas fiscales para fomentar el acceso a una vivienda*, cit., págs. 99-102; y ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», en AA.VV. (Dir. CORDERO GONZÁLEZ, E. M.^a): *Reformas recientes y pendientes del sistema tributario español*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, págs. 208-213].

²³ A este respecto, la STC 125/2021, de 3 de junio, recuerda que “[p]artiendo de la idea de que el sistema tributario, en su conjunto, tiene como finalidad el sostenimiento del gasto público (art. 31.1 CE), de acuerdo con los principios que deben informar el conjunto del sistema tributario (art. 31.1 y 3 CE), las distintas categorías tributarias representan también formas distintas de allegar dichos recursos, en la medida en que implican opciones distintas de reparto de la carga tributaria. Así, por lo que se refiere a los impuestos y las tasas, dicho reparto de la carga o del gasto público a financiar se realizará, bien entre todos los ciudadanos y en función de su capacidad económica (en el caso de los impuestos), bien entre quienes de forma inmediata se vean beneficiados por la acción de la administración pública (en el caso de las tasas). Así, los impuestos se basan fundamentalmente en la capacidad económica, que encuentra reflejo en su hecho imponible, sin que su pago implique una contraprestación o beneficio concreto o inmediato para el contribuyente. Frente a ello, las tasas se basan en el principio de equivalencia, sin perjuicio de que no puedan desconocer la capacidad económica, de manera que su hecho imponible encierra un sinalagma (SSTC 296/1994, de 10 de noviembre, FJ 4; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9, y 106/2000, de 4 de mayo, FJ 2), que consiste ‘en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario’” [art. 2.2 a) de la LGT]» [FJ 4 A)]. En esta misma línea, se añade en la 182/2021, de 26 de octubre, que «a la hora de diferenciar entre categorías tributarias en virtud del criterio utilizado para el reparto de la carga tributaria, se ha precisado que en los impuestos se realiza “en función de la capacidad económica” que se halla ínsita en el hecho imponible [“constituido por

Los primeros pasos en la imposición específicamente dirigida al desincentivo de la desocupación de las viviendas se dieron en los Territorios Forales. Navarra fue la primera Comunidad Autónoma en revitalizar, en 2013, un impuesto sobre viviendas deshabitadas de exacción obligatoria por los Ayuntamientos, tras la modificación introducida en la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, por la Ley Foral 31/2013, de 31 de octubre. Dos años más tarde, el País Vasco estableció el canon de vivienda deshabitada en la Ley 3/2015, de 18 de junio, de vivienda. Por su parte, en el régimen común, Cataluña se decidió poco después a seguir la senda de estos dos Territorios Forales, introduciendo, por Ley 14/2015, de 21 de julio, el impuesto sobre viviendas vacías como tributo propio autonómico. Y, más recientemente, la Comunidad Valenciana ha establecido un impuesto propio similar al catalán, a través de la Ley 3/2020, de 30 de diciembre.

Si bien es cierto que en el ámbito autonómico no contábamos anteriormente con tributos de este tipo, no es menos cierto que no son los primeros gravámenes que «penalizan» el incumplimiento de la función social de la vivienda por quienes la mantienen deshabitada, pues en nuestro país ya existían otras figuras tributarias afines, como son: a nivel estatal, la imputación de rentas inmobiliarias en el ámbito del IRPF y, a nivel local, el recargo sobre bienes inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente en el IBI.

La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, bien podría ser el antecedente normativo más remoto de la tributación de la vivienda vacía en nuestro país, ya que desde que se introdujera en dicha Ley la renta imputada por la titularidad de determinados bienes inmuebles (entre los que se hallan las viviendas vacías de las que no se obtiene ni disfrute ni utilidad) siempre ha estado presente -aunque ha sufrido algunas modificaciones- en las sucesivas leyes reguladoras del IRPF. Desde entonces la polémica en relación con el gravamen de este tipo de renta ha sido incesante. Aunque el Tribunal Constitucional ha considerado -en concreto, en la STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 6- que someter a imposición una renta *potencial*, a la que se renuncia, resulta compatible con el principio de capacidad económica, buena parte de

negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente” *ex art. 2.2 c) de la Ley 58/2003, de 27 de diciembre, general tributaria (LGT)*]; mientras que en las tasas se efectúa en función del principio de equivalencia (y “sin perjuicio de que no puedan desconocer la capacidad económica”), dado que su hecho imponible encierra un sinalagma [que “consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario” *ex art. 2.2 a) LGT*] [SSTC 85/2014, de 29 de mayo, FJ 3 a); 63/2019, de 9 de mayo, FJ 3, y 125/2021, de 3 de junio, FJ 4 B), todas con cita de la STC 71/2014, de 6 de mayo, FJ 3 y las en ella citadas]; subrayando con ello la debida conexión de los elementos de cuantificación de la deuda tributaria (en los tributos variables, base imponible y tipo de gravamen) respecto del hecho imponible y su función retrospectiva. De ahí que, sobre todo en los impuestos, rijan la capacidad económica no solo en la elección de los hechos imponibles, sino también en la de los métodos impositivos o medidas técnicas que, partiendo de la realización de esa manifestación de capacidad económica tipificada, conduzcan a la determinación de la cuantía del tributo» [FJ 4 B.c)].

la doctrina tributarista se ha mostrado en desacuerdo con la tesis que mantiene el máximo intérprete de la Constitución y ha venido señalando repetidamente que estamos en presencia de una capacidad económica *inexistente o ficticia* -y no meramente potencial- cuyo gravamen resulta contrario al art. 31.1 CE.

Además, con motivo de la aparición de estos gravámenes autonómicos, ha resurgido un problema que ya se planteó años atrás, y que no es otro que el relativo a la aplicación del recargo del IBI sobre los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, el cual fue reformado en 2019 y se prevé que vuelva a ser modificado si, finalmente, ve la luz el Proyecto de Ley (121/000089) por el Derecho a la Vivienda. El conocido como «recargo sobre viviendas desocupadas», que fue introducido por el art. 17 de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, actualmente se encuentra regulado en los párrafos tercero, cuarto y quinto del art. 72.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL). Sin embargo, la redacción de este precepto ha presentado y sigue presentando serias dificultades que explican que, desde que se introdujera hace años el recargo, los Ayuntamientos no hayan conseguido exigirlo.

A la complejidad propia de cada una de estas figuras impositivas hay que añadir la derivada de la convivencia de todas ellas en un sistema tributario que, al mismo tiempo, ha de ser justo y ordenado, para lo que ha de garantizarse necesariamente el ejercicio del poder tributario en todos los niveles territoriales, evitando dobles imposiciones no coordinadas (*ex* art. 6 LOFCA) y, a la postre, la sobreimposición sobre una misma vivienda vacía. Por todo lo anterior, nos parece palmaria la necesidad de un estudio integral de esta cuestión que permita llegar a una conclusión satisfactoria en relación con la cuestionable coexistencia de todos estos gravámenes en nuestro sistema tributario.

En definitiva, la elección de este tema de estudio como objeto de tesis doctoral obedece a diversas razones, que justifican el interés de la presente investigación, entre las que conviene destacar las siguientes: (1) se trata de una cuestión de actualidad que incide en un sector económico de primera magnitud en España, como es el sector inmobiliario; (2) no solo presenta interés desde el punto de vista doctrinal sino que tiene una evidente proyección práctica, ya que son numerosos los contribuyentes que se ven afectados por los gravámenes objeto de esta investigación; (3) afronta un tema complejo que hasta la fecha no ha sido tratado, por un mismo autor, de manera *integral* y *comparada*, es decir, tomando en consideración cada una de las figuras impositivas que recaen sobre la vivienda vacía en nuestro país y el efecto que produce su combinación sobre el contribuyente, y efectuando un estudio detenido de las medidas tributarias análogas implantadas por otros Estados de nuestro entorno que hayan podido contribuir a reducir

el stock existente de viviendas deshabitadas²⁴; y, en fin, (4) el tema se aborda -ésta es, posiblemente, la nota más representativa del trabajo- desde una óptica «iusfundamental»²⁵ y *sistemática* que parte de la vinculación existente entre el deber de contribuir establecido en el art. 31.1 CE y el derecho a la propiedad privada que reconoce el art. 33.1 CE, construyendo la investigación a partir del impacto que producen estos tributos extrafiscales, por sí mismos y en concurrencia con otras figuras impositivas tradicionales, en el derecho de propiedad del sujeto obligado al pago, con el fin último de definir los límites que impedirían la vulneración de su contenido esencial (art. 53.1 CE).

2. OBJETIVOS Y PLAN DE LA INVESTIGACIÓN

El presente trabajo tiene por objeto el análisis de los principales límites constitucionales que encuentra, por su naturaleza tributaria, la exigencia de impuestos cuando se contempla como consecuencia jurídica de la desocupación de la vivienda; límites que, en última instancia, condicionan el alcance de este tipo concreto de tributo como instrumento para garantizar el acceso a la vivienda.

El propósito de la investigación se consigue necesariamente mediante una interpretación conjunta y sistemática, a la luz de la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional, de los arts. 33, 47 y 31.1 CE, esto es, de una parte, del derecho a la propiedad privada del titular del inmueble, que es el derecho que se ve afectado por estas medidas tributarias -de efecto negativo para el contribuyente- tendentes a hacer efectivo el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada; y, de otra parte, del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, entendido como una manifestación concreta de la función social de la propiedad (límite intrínseco que el art. 33.2 CE impone al contenido de este derecho). Por ello, el objetivo del primero de los cinco Capítulos que conforman este trabajo consiste en estudiar la incidencia en el derecho de propiedad de los gravámenes establecidos *ad hoc* para desincentivar la desocupación de las viviendas, basándonos para lograrlo en la exégesis constitucional de los límites que encuentra el legislador a la hora de delimitar el contenido del derecho de propiedad privada. Para desarrollar esta tarea, y a tenor de lo dispuesto en el art. 10.2 CE, se ha examinado, además, la doctrina jurisprudencial dictada por el Tribunal Europeo de Derechos

²⁴ Sin perjuicio de lo anterior, no queremos dejar de reconocer la enorme utilidad que a este trabajo ha reportado la publicación, en el epicentro de la investigación, de la obra AA.VV.: *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, dirigida por el profesor VARONA ALABERN, y elaborada por académicos de reconocido prestigio que se han encargado de estudiar individual y exhaustivamente las distintas figuras impositivas existentes en nuestro país. Algo necesario que, como pone de relieve el director de la obra, no existía hasta la fecha, y que nos motivó también a nosotros a abordar esta investigación.

²⁵ Con un enfoque parecido, ROMERO ABOLAFIO aborda en su trabajo una «construcción iusfundamental en torno a la categoría de instrumentos extrafiscales» que parte del «capital papel de los derechos fundamentales para el desarrollo de esta construcción impregnados por la filosofía que inspira el art. 53 de nuestra Carta Magna» (ROMERO ABOLAFIO, J. J.: *Análisis iusfundamental de la extrafiscalidad: la construcción sostenible en el ámbito local*, cit., pág. 23).

Humanos en relación con el art. 1 del Protocolo adicional al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (en adelante, CEDH) en el que se reconoce el derecho de propiedad y se habilita a los Estados a dictar leyes para la reglamentación del uso de los bienes «de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas».

Seguidamente, en un segundo Capítulo, se ofrece un análisis jurídico general y detallado de los gravámenes que recaen sobre las viviendas vacías y que están previstos en los tres niveles territoriales del Estado español: estatal, autonómico y local. Se pretende con ello estudiar en profundidad la configuración legal de cada una de estas figuras tributarias con el objetivo de poder extraer, con posterioridad, conclusiones generales sobre sus principales límites materiales, empero, sin ignorar los problemas de constitucionalidad que plantea, en particular, su correspondiente régimen legal. Además, este análisis se complementa con el examen, en un Capítulo posterior, de medidas tributarias análogas, de carácter constrictivo o disuasorio, adoptadas en distintos países de nuestro entorno, con el fin de ofrecer, a través de la experiencia comparada, propuestas de mejora para nuestro sistema tributario.

Todo este estudio previo desemboca en los dos últimos Capítulos de este trabajo, en los que se abordan los principales límites al establecimiento y la configuración de todas estas figuras impositivas que gravan la titularidad de las viviendas vacías, así como los límites frente a la pluralidad de impuestos que se acumulan sobre esta misma manifestación de capacidad económica. Límites materiales a la libertad de configuración del legislador tributario que reciben el nombre de principios de capacidad económica, igualdad tributaria y no confiscatoriedad y cuya «naturaleza y estructura de norma *principlal* [...] no obsta a que desde la perspectiva individual constituya[n] también una posibilidad de poder jurídico reaccional o de protección (en ese sentido, un derecho subjetivo) de cada contribuyente»²⁶.

En definitiva, los Capítulos cuarto y quinto resultan fundamentales en este trabajo, por cuanto en ellos se logra el objetivo axial del mismo, que es definir los principales límites constitucionales que afectan, con carácter general, a «la imposición sobre la vivienda vacía», y que dimanen de la concepción del Texto Constitucional como un sistema en el que el derecho a la propiedad privada del titular del inmueble (art. 33 CE) se ve necesariamente limitado a causa del reconocimiento constitucional de otros

²⁶ Es preciso aclarar que esta opinión de RODRÍGUEZ BEREIJO que nosotros hemos extrapolado también al principio de igualdad tributaria y a la interdicción de confiscatoriedad, se circunscribe originalmente al principio de capacidad, al que no puede negarse, según el citado autor, «la relevancia individual que para cada sujeto contribuyente tiene [...] como norma invocable frente a la aplicación de las Leyes tributarias, al conferirle un poder jurídico de defensa o protección [derecho subjetivo] cuando el legislador o la Administración vulneran lo dispuesto en la norma constitucional» [RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 125, 2005, pág. 22 (versión en línea)].

derechos y deberes, como son el derecho a una vivienda digna y adecuada (art. 47 CE) y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica manifestada que justifica su cumplimiento (art. 31.1 CE). La consecución de este objetivo central nos lleva a asumir, entre otros, cometidos tan espinosos como reflexionar sobre la relación entre el principio de capacidad económica y la extrafiscalidad y, relacionado con ello, la justificación de la legitimidad constitucional del gravamen de la controvertida renta potencial, así como cometidos tan desafiantes como cuestionarnos la justificación de la imposición del patrimonio inmobiliario desde el punto de vista de la capacidad económica que revela su titularidad. Se trata de materias tan complejas como clásicas dentro del ámbito del Derecho Tributario, sobre las que la doctrina científica viene cavilando desde antiguo, pero que siguen requiriendo el mismo interés en nuestros días. Y es que, en última instancia, se trata de justicia tributaria y, como dijo el maestro SAINZ DE BUJANDA, «el tema de la justicia tributaria no es un tema frívolo, destinado a aparecer o desaparecer al compás de la moda o de la fantasía de los autores; es un tema perdurable, porque no es sino una especificación del tema eterno de la justicia»²⁷.

Los cinco Capítulos referidos vertebran, en fin, una investigación que tiene la capacidad económica como médula que discurre a lo largo de un discurso que culmina con un catálogo ordenado de conclusiones que suponen la revisión y depuración de la jurisprudencia constitucional a favor de la existencia de un sistema tributario *justo*, así como con una serie de propuestas de *lege ferenda*, recogidas en un corolario final, que permitirían el uso del *impuesto* como una medida más para combatir el incumplimiento de la función social de la vivienda que supone su desocupación, garantizando un *justo equilibrio* entre su genuina capacidad disuasoria y el debido respeto al derecho constitucional a la propiedad privada. Este equilibrio resulta necesario por cuanto la extrafiscalidad «no sólo es legítima sino también potenciabile, ya que en ocasiones puede constituir, si no el mejor vehículo, al menos un adecuado medio para alcanzar objetivos constitucionales»²⁸ mediante la modulación de comportamientos lícitos pero indeseables.

3. METODOLOGÍA

La consecución de los objetivos expuestos en el epígrafe anterior se ha logrado, básicamente, a través de un análisis exhaustivo de la regulación legal concerniente a cada uno de los impuestos y recargos que conforman lo que podríamos denominar «la imposición sobre la vivienda vacía» en nuestro país. Análisis que se ha complementado con el estudio de la literatura científica (sobre todo, proveniente de la doctrina tributarista)

²⁷ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho. Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, pág. 233.

²⁸ VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2009, pág. 16.

existente sobre el particular y los pronunciamientos judiciales y administrativos de relevancia dictados tanto a nivel nacional como internacional. Destaca, fundamentalmente, el tratamiento de la jurisprudencia constitucional, pues, como es natural, la doctrina que en ella se sienta resulta crucial para el logro de cada uno de los cometidos de este trabajo. No solo se revisa ésta a través de un minucioso estudio del acervo jurisprudencial existente, además, se aportan argumentos para una depuración o clarificación de la misma en aras de la consecución de un sistema tributario más justo y de una mayor armonía entre el deber de contribuir y el derecho de propiedad del contribuyente.

El método utilizado en el desarrollo de la investigación es fundamentalmente inductivo. El estudio del régimen legal de cada uno de los gravámenes que se han ido estableciendo, a lo largo de estos años, sobre la infrutilización de la propiedad de vivienda tanto a nivel estatal, autonómico, local, como en el ámbito foral, resulta indispensable para poder efectuar cualquier reflexión crítica -con un mínimo de rigor- sobre las dudas de constitucionalidad que han sobrevolado sus disposiciones reguladoras y, en fin, para poder delimitar con precisión los principales límites constitucionales que constriñen y condicionan la idoneidad de estas medidas para garantizar el acceso a la vivienda. Se trata, en todo caso, de un análisis jurídico exegético que busca conocer la verdadera intención del legislador en el momento del establecimiento de la concreta medida tributaria, y que rebusca, siempre que es preciso, en los orígenes del gravamen en cuestión con el fin de reseñar los hitos más relevantes de su evolución legislativa que explican su regulación actual.

Sin perjuicio de lo anterior, no creemos que sea ésta una investigación jurídica meramente descriptiva. En ella se ponen de relieve los defectos de técnica legislativa que se detectan en el análisis del régimen jurídico de los gravámenes sobre la vivienda desocupada y, especialmente, las tachas de inconstitucionalidad que los mismos podrían suponer. Además, se aportan propuestas para la debida observancia de los principales límites constitucionales que encuentra la exigencia de impuestos cuando se contempla como consecuencia jurídica de la desocupación de la vivienda, inspiradas, muchas de ellas, en las experiencias que ofrece el Derecho comparado y en decisiones clave de Tribunales extranjeros y supranacionales (fundamentalmente, de la Corte Constitucional francesa y el Tribunal Constitucional alemán, así como del Tribunal Europeo de Derecho Humanos).

CAPÍTULO I

EL ANCLAJE CONSTITUCIONAL DEL DEBER DE DAR USO RESIDENCIAL EFECTIVO A UNA VIVIENDA Y LOS GRAVÁMENES COMO CONSECUENCIA DE SU INCUMPLIMIENTO

1. INTRODUCCIÓN

En España han sido adoptadas en los últimos años numerosas medidas encaminadas a garantizar el derecho de acceso a la vivienda de los colectivos más vulnerables y afectados por la crisis económica, mediante la movilización de las viviendas desocupadas, poniendo el foco de atención o, mejor dicho, de la coacción, en los propietarios de las mismas. Todas estas medidas constrictivas, aunque son de muy diversa índole, orbitan sobre un eje común: el deber de dar uso residencial efectivo a la vivienda. Justamente por esta razón, por el hecho de que todas ellas son las consecuencias del incumplimiento de este deber, dedicaremos este Capítulo a estudiar su anclaje constitucional, pues del mismo dependerá, en buena medida, la legitimidad de las referidas medidas.

Para acometer tal tarea será necesario efectuar una interpretación conjunta y sistemática, a la luz de la jurisprudencia constitucional, por un lado, del derecho que se ve afectado o, más bien, restringido por las medidas tendentes a la movilización de las viviendas vacías, a saber, el derecho a la propiedad privada del titular del inmueble (art. 33 CE), y, por otro lado, del derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada (art. 47 CE), a fin de analizar si el deber de dar uso efectivo a una vivienda por parte de su propietario podría admitirse como un deber legítimo e inherente a la propiedad en aras de su función social o, por el contrario, podría determinarse que vulnera el derecho de propiedad que reconoce el art. 33 CE por tratarse de una obligación que excede de las exigencias de la función social de este tipo concreto de bien que es la vivienda.

Sin perjuicio de lo anterior, es preciso dejar claro al lector que en las siguientes páginas no va a encontrar un análisis de las implicaciones constitucionales ínsitas en el establecimiento de cada una de las medidas tendentes a la movilización de las viviendas vacías²⁹, pues esta labor se aleja en demasía del cometido de este trabajo, que tiene un

²⁹ Para un estudio de estas características nos remitimos, entre otros, a los trabajos de TORNOS MAS, J.: «El acceso a la vivienda y la nueva función social del derecho de propiedad», *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. especial 99-100, 2014, págs. 2853-2871; MOREU CARBONELL, E.: «Sanción y expropiación de viviendas deshabitadas por incumplimiento de su función social o en

objeto de estudio claro y concreto: las medidas tributarias, de carácter negativo, dirigidas a la disuasión de la desocupación de la vivienda.

2. EL DERECHO A LA PROPIEDAD PRIVADA, LA FUNCIÓN SOCIAL DE LA PROPIEDAD Y EL DERECHO A UNA VIVIENDA DIGNA. UNA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE LOS ARTS. 33 Y 47 CE

2.1. La doble dimensión del derecho a la propiedad privada: derecho individual e institución

El art. 33 CE reconoce en su primer apartado el derecho a la propiedad privada y a la herencia. Por su parte, el segundo apartado dispone que «la función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes». Y, en fin, el tercer y último apartado de este precepto constitucional señala que «nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes».

De la interpretación conjunta de estos tres apartados del art. 33 CE se extrae la configuración constitucional del derecho a la propiedad privada. Sobre ella se pronuncia primeramente el Tribunal Constitucional en la STC 37/1987, de 26 de marzo, pronunciamiento que podría considerarse la piedra angular de la doctrina constitucional relativa a la naturaleza de este derecho fundamental y al que, por esta razón, vamos a dedicar nuestra atención en las próximas páginas.

En este pronunciamiento el máximo intérprete de la Constitución dispone que el derecho a la propiedad privada que establece el art. 33 CE «se trata de un derecho reconocido [...] desde la vertiente institucional y desde la vertiente individual, siendo, desde este último punto de vista, un derecho subjetivo que “cede para convertirse en un equivalente económico, cuando el bien de la comunidad [...] legitima la expropiación”» (FJ 2).

A esto añade el Tribunal Constitucional que «la Constitución reconoce un derecho a la propiedad privada que se configura y protege, ciertamente, como un haz de facultades individuales sobre las cosas, pero también, y al mismo tiempo, como un conjunto de deberes y obligaciones establecidos, de acuerdo con las Leyes, en atención a valores o

circunstancias de emergencia social», en AA.VV. (Dir. ALONSO PÉREZ, M.^a T.): *Vivienda y crisis económica (Estudio jurídico de las medidas propuestas para solucionar los problemas de vivienda provocados por la crisis económica)*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014, págs. 369-420; y ARGELICH COMELLES, C.: *La expropiación temporal del uso de viviendas*, Marcial Pons, Madrid, 2018.

intereses de la colectividad, es decir, a la finalidad o utilidad social que cada categoría de bienes objeto de dominio esté llamada a cumplir» (STC 37/1987, FJ 2).

De esta jurisprudencia se han hecho eco numerosos pronunciamientos posteriores y, en definitiva, podemos afirmar que de la jurisprudencia consolidada del Tribunal Constitucional se desprende que son dos los elementos que definen o conforman el derecho a la propiedad privada, a saber: la utilidad individual y la función social, siendo esta última, parte integrante del derecho de propiedad y no un mero límite externo a su definición o ejercicio³⁰. Dicho de otro modo, la propiedad privada posee una doble dimensión: individual e institucional. Es decir, se configura, por una parte, como derecho individual, que se traduce en ese «haz de facultades individuales sobre las cosas» al que alude el Tribunal Constitucional y, por otra parte, como «institución llamada a satisfacer necesidades colectivas» a través de un «conjunto de deberes y obligaciones establecidos, de acuerdo con las Leyes, en atención a valores o intereses de la colectividad» (STC 37/1987, FJ 2).

El Tribunal Constitucional insiste en este pronunciamiento del año 1987 en que no es posible identificar el instituto de la propiedad privada con el «derecho de gozar y disponer de una cosa, sin más limitaciones que las establecidas en las leyes», tal y como establece el art. 348 del Código Civil, porque «tal pretensión no tiene para nada en cuenta las modulaciones y cambios que ha venido sufriendo desde entonces el instituto de la propiedad privada», ni, por ende, la «diversificación de la institución dominical en una pluralidad de figuras o situaciones jurídicas reguladas con un significado y alcance diversos [...] de acuerdo con la naturaleza de los bienes sobre los que cada derecho de propiedad recae» (FJ 2).

Continúa el intérprete supremo de la Constitución explicando que la vertiente institucional del derecho de propiedad deriva precisamente «de la función social que cada categoría o tipo de bienes sobre los que se ejerce el señorío dominical está llamado a cumplir, lo que supone, la definitiva incorporación del interés general o colectivo junto al puro interés individual del titular en la propia definición de cada derecho de propiedad o, si se prefiere, en la *delimitación* concreta de su contenido» (FJ 8)³¹. En suma, el Tribunal Constitucional aclara que «precisamente la incorporación de una vertiente institucional al derecho de propiedad privada hace que la función social que este derecho debe satisfacer no es ni puede ser igual en relación con todo tipo de bienes», por lo que resulta más preciso utilizar el término «función social» en plural, esto es, entender que no

³⁰ Entre otras, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 2; 204/2004, de 18 de noviembre, FJ 5; y 112/2006, de 5 de abril, FJ 10. Sobre la distinción de los conceptos «limitación» y «delimitación» de los derechos fundamentales, véase JIMÉNEZ CAMPO, J.: *Derechos fundamentales: concepto y garantías*, Trotta, Madrid, 1999, págs. 36-45.

³¹ La cursiva es nuestra.

existe una única función social de la propiedad, sino diversas «funciones sociales» del dominio (FJ 9).

Cabe señalar que, cuando el apartado 2 del art. 33 CE dispone que la función social del derecho a la propiedad privada «delimitará» su contenido, y el Tribunal Constitucional utiliza el término «delimitación» en el pronunciamiento mencionado, se está haciendo alusión, como apunta JIMÉNEZ CAMPO, a la definición del derecho, es decir, se está haciendo referencia a «todas las acciones públicas que contribuyen a definir los contornos generales y objetivos de un derecho fundamental» incluso, como ocurre en este caso, cuando esta definición se produce a través de leyes llamadas por la Constitución a tal fin³².

Esta delimitación del contenido del derecho a la propiedad privada a la luz de su función social encaja en lo que este autor califica como «delimitación indirecta». Esta delimitación indirecta, a diferencia de la directa, que consiste en la «descripción del derecho fundamental por la norma que lo enuncia»³³, lleva consigo generalmente «límites intrínsecos» que restringen el contenido individual o subjetivo que, en un primer momento, establece, sin ninguna cortapisa, el enunciado del propio derecho que se efectúa -en términos positivos- en el texto constitucional; límites que son, en definitiva, el producto del reconocimiento constitucional de otros bienes y derechos y, en fin, «el resultado necesario de la inserción del derecho en el sistema que es la Constitución»³⁴.

Esta idea se puede observar perfectamente en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, cuando se afirma que «el legislador puede de este modo articular la función social de la propiedad imponiendo cargas o extrayendo facultades del haz que él mismo ha asegurado previamente» (STC 93/2015, de 14 de mayo, FJ 4) en aras de la protección de «principios establecidos e intereses tutelados por la propia Constitución» (STC 37/1987, FJ 2).

En definitiva, la dimensión institucional del derecho de propiedad privada no es otra cosa que la «regulación de los concretos intereses generales que imponen una *delimitación* específica de su contenido»³⁵, que se materializa en la restricción o modalización de las facultades dominicales a través de la *imposición de deberes y obligaciones* por parte de los poderes públicos que tienen atribuida «la tutela de tales

³² JIMÉNEZ CAMPO, J.: *Derechos fundamentales: concepto y garantías*, cit., pág. 39.

³³ *Ibidem*.

³⁴ *Ibidem*, pág. 40.

³⁵ La cursiva es nuestra.

intereses o, lo que es lo mismo, la competencia en relación con cada materia que pueda incidir sobre el contenido de la propiedad» (STC 37/1987, FJ 9)³⁶.

De todo este acervo doctrinal extraemos, por tanto, como conclusión, que la propiedad privada tiene un carácter bifronte, es decir, no es posible contemplarla solamente como derecho individual, sino paralelamente como institución, lo que casa perfectamente con su ubicación dentro de la propia Constitución, esto es, en la Sección 2ª del Capítulo Segundo del Título Primero, y no en su Sección 1ª, reservada a los denominados derechos personales o esenciales de la persona³⁷.

2.2. El derecho a una vivienda digna como elemento hermenéutico para delimitar el contenido del derecho de propiedad

Por lo que respecta, en concreto, al derecho de propiedad de la vivienda, que es el tipo específico de bien sobre el que gira nuestra investigación, cabe precisar que es el reconocimiento del derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada *ex art. 47 CE*, lo que constriñe o, en términos más exactos, limita intrínsecamente las facultades de goce y disposición inherentes al derecho de propiedad privada de su titular.

³⁶ Por lo que respecta a la perspectiva competencial, el Tribunal Constitucional deja claro que «la regulación de esa vertiente institucional “incumbe al titular de la competencia sectorial para tutelar tales intereses y no al que lo es en materia de legislación civil *ex art. 149.1.8 CE*” [STC 16/2018, FJ 8 B)]» (STC 32/2018, de 12 de abril, FJ 8). En este sentido, la determinación del Tribunal Constitucional es la consecuencia lógica de considerar la función social como elemento definitorio del derecho de propiedad, pues, como bien apunta MOREU CARBONELL, «si, como afirma el Tribunal Constitucional, el derecho de propiedad no se reduce a los márgenes legales del Código civil, puesto que la función social es una parte integrante de tal derecho, corresponde al legislador sectorial modular estos límites» (MOREU CARBONELL, E.: «Sanción y expropiación de viviendas deshabitadas por incumplimiento de su función social o en circunstancias de emergencia social», *cit.*, pág. 388). En cambio, se muestra crítica con la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional FERNÁNDEZ CANALES, al entender que con ello se vulnera «la competencia en materia de legislación civil reservada al Estado por el art. 149.1.8 CE. Dado que la función social de la propiedad no es un límite externo al derecho de propiedad -sino que tal función modula, desde el mismo núcleo del derecho, su contenido-, permitir al legislador autonómico definir la función social, es tanto como autorizarle a delimitar (desde el interior del derecho) lo que es propiedad (con la lógica consecuencia de que cada territorio autonómico, dispondrá de su propio concepto de propiedad sobre la vivienda)» [FERNÁNDEZ CANALES, C.: «La vivienda desocupada desde la óptica del derecho civil», en AA.VV. (Dir. VARONA ALABERN, J. E.): *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, pág. 114].

³⁷ CONGRESO DE LOS DIPUTADOS: *Constitución española. Sinopsis artículo 53*. Disponible en: <https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=33&tipo=2> (consultado por última vez el día 06/04/2020). Para MORENO FERNÁNDEZ, «[l]a Constitución española de 27 de diciembre de 1978 reconoce el derecho a la propiedad, no como un derecho fundamental, sino como una garantía constitucional (art. 33.1 CE) protectora, no solo de una propiedad individual sino también de la propiedad del sector público (art. 132 CE). En suma, entiende este autor que «[s]e trata de un derecho reconocido desde la vertiente institucional y desde la vertiente individual, que no tiene carácter absoluto, sino relativo, en la medida que no se garantiza por el Texto Constitucional una inmunidad absoluta de la propiedad privada, por estar afectada toda la riqueza del país a la consecución del interés general» (MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: «Del deber constitucional de pagar un tributo a la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 3, 2009, pág. 55).

Textualmente, dicho precepto constitucional establece que: «Todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho, regulando la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación».

El emplazamiento del derecho a la vivienda digna en el Capítulo III del Título I de la Constitución, que tiene por rúbrica «De los principios rectores de la política social y económica», implica, como recuerda el Tribunal Constitucional en la STC 32/2019, de 28 de febrero, que dicho precepto constitucional «no reconoce un derecho fundamental, sino que enuncia “un mandato o directriz constitucional que ha de informar la actuación de todos los poderes públicos (art. 53.3 CE) en el ejercicio de sus respectivas competencias» (FJ 6).

A mayor abundamiento, el Tribunal Constitucional señala en la STC 93/2015, de 14 de mayo, que el derecho a una vivienda digna que proclama el art. 47 CE, pese a denominarse como tal, «más que un derecho subjetivo es un mandato a los poderes públicos» que «garantiza la posición jurídica del ciudadano que necesita un lugar donde vivir» (FJ 14).

De la jurisprudencia del Tribunal Constitucional se infiere, por tanto, que el derecho a una vivienda digna y adecuada no solo no goza de la protección jurisdiccional reforzada de la que disfrutaban los derechos fundamentales reconocidos en el art. 14, la Sección primera del Capítulo II del Título I y el art. 30 CE de la Carta Magna -procedimiento preferente y sumario ante la Jurisdicción ordinaria y recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional (art. 53.2 CE)- sino que, por su ubicación dentro del Texto Constitucional, no se configura ni siquiera como derecho subjetivo, en el sentido de que a su titular se le conceda «un haz de facultades de ejercicio y protección»³⁸ o cuente con la correspondiente «acción para exigir de un tercero un comportamiento o una abstención, acción que además debe estar amparada por un tribunal que puede imponer al tercero la acción o la omisión que se reclama»³⁹.

En relación con esto último, es preciso indicar que el hecho de que nos encontremos ante uno de los principios rectores enunciados en el Capítulo III del Título I de la Constitución y no ante uno de los derechos subjetivos que contiene su segundo Capítulo -en el que se incluyen tanto los derechos de la Sección 1ª como los proclamados en la Sección 2ª (arts. 14-38 CE)- se traduce en «el entendimiento del derecho a la

³⁸ CONGRESO DE LOS DIPUTADOS: *Constitución española. Sinopsis artículo 53*, cit.

³⁹ TORNOS MAS, J.: «El acceso a la vivienda y la nueva función social del derecho de propiedad», cit., pág. 2855.

vivienda como un principio no susceptible de tutela jurisdiccional directa»⁴⁰. Esto se debe a que el apartado tercero *in fine* del art. 53 CE dispone que estos principios únicamente podrán ser alegables ante la Jurisdicción ordinaria «de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen», por lo que, a diferencia de los derechos subjetivos, no «son normas de aplicación inmediata, cuyas “prestaciones” tengan origen inmediato en la Constitución, porque requieren de un desarrollo legislativo para poder ser alegadas ante los Tribunales ordinarios»⁴¹.

De esta opinión es el sector mayoritario de la doctrina⁴², sin embargo, no faltan autores que, como LÓPEZ RAMÓN, entienden que el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada que proclama el art. 47, al igual que el resto de los derechos que reconoce la Constitución, es precisamente eso, un derecho, un «derecho subjetivo», «una situación de poder individual susceptible de tutela efectiva», y no un principio⁴³. Este autor basa su argumento en que es posible sostener que en el Capítulo III del Título I de la Norma Fundamental conviven, como ocurre en la Sección 1ª del Capítulo II del mismo Título, derechos y principios, y que solamente a estos últimos es posible negarles la condición de derecho subjetivo. Considera este autor, por tanto, que «[e]stamos ante un derecho subjetivo que puede ser calificado de constitucional al haberse garantizado en la Constitución, pero no de fundamental con el significado que a esta última categoría se da en la misma Constitución (arts. 53.2, 81.1. y 168.1); su efecto esencial, propio de todo derecho subjetivo garantizado en el ordenamiento jurídico, consiste en proporcionar al titular la acción judicial para el reconocimiento del mismo derecho frente a quien -Administración o particular- lo desconozca»⁴⁴.

Expuesto el debate doctrinal existente en relación con la naturaleza del derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada, resulta oportuno apuntar que entendemos que, aunque pudieran llegar a considerarse derechos subjetivos los «derechos» que, como el de vivienda, proclama el Capítulo III del Título I CE, éstos nunca podrían estimarse

⁴⁰ LÓPEZ RAMÓN, F.: «El derecho subjetivo a la vivienda», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 102, 2014, pág. 51.

⁴¹ CONGRESO DE LOS DIPUTADOS: *Constitución española. Sinopsis artículo 53*, cit.

⁴² Entre otros muchos, cabe citar a GÓMEZ-FERRER MORANT, R.: «Artículo 47», en AA.VV. (Dir. RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO FERRER, M.; CASAS BAAMONDE, M.ª E.): *Comentarios a la Constitución Española*, tomo 1, Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid, 2018, pág. 1383; TORNOS MAS, J.: «El acceso a la vivienda y la nueva función social del derecho de propiedad», cit., pág. 2855; NAVARRO GARCÍA, A.: *Políticas fiscales para fomentar el acceso a una vivienda*, cit., pág. 24; y JIMÉNEZ CAMPO, J.: *Derechos fundamentales: concepto y garantías*, cit., pág. 123.

⁴³ LÓPEZ RAMÓN, F.: «El derecho subjetivo a la vivienda», cit., pág. 62. En esta línea, debemos citar también a MOREU CARBONELL, quien, siguiendo al mencionado autor, defiende que «el derecho a la vivienda se puede considerar como un derecho subjetivo plenamente exigible y susceptible de protección jurisdiccional, que cuenta ya con explícitos reconocimientos en el Derecho español, especialmente en los Estatutos de autonomía de tercera generación y en la legislación urbanística» (MOREU CARBONELL, E.: «Sanción y expropiación de viviendas deshabitadas por incumplimiento de su función social o en circunstancias de emergencia social», cit., pág. 372).

⁴⁴ LÓPEZ RAMÓN, F.: «El derecho subjetivo a la vivienda», cit., págs. 58, 59 y 61.

«derechos resistentes, en su “contenido esencial”, a la acción legislativa»⁴⁵, pues el apartado primero del art. 53 CE reserva esta garantía exclusivamente a los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo II.

En cualquier caso, no hemos de perder de vista que el primer inciso del tercer apartado del mencionado art. 53 CE establece que: «El reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo tercero informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos»; y, en consecuencia, impide -afirma el Tribunal Constitucional- considerarlos «como normas sin contenido y obliga a tenerlos presentes en la interpretación, tanto de las restantes normas constitucionales, como de las leyes (STC 19/1982, de 5 de mayo, FJ 6)», pues «“al margen de su mayor o menor generalidad de contenido, enuncian proposiciones vinculantes en términos que se desprenden inequívocamente de los artículos 9 y 53 CE” (STC 14/1992, de 10 de febrero, FJ 11 y STC 233/2015, de 5 de noviembre)» (STC 134/2017, de 16 de noviembre, FJ 5).

En concreto, hallamos el reconocimiento, el respeto y la protección del derecho a la vivienda digna y adecuada en la obligación de los poderes públicos de hacerlo posible a través de la definición y ejecución de las correspondientes políticas públicas, que, en lo que a nosotros incumbe, irían dirigidas a fomentar el acceso a una vivienda digna y adecuada y, especialmente, a facilitar su disfrute a quienes encuentran dificultades para ello.

Así lo ha declarado el Tribunal Constitucional en múltiples ocasiones en las que ha señalado que «los poderes públicos vienen así obligados a promover las condiciones necesarias y a establecer las normas pertinentes para hacer efectivo el derecho de los españoles a disfrutar de una vivienda digna y adecuada, en particular regulando la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación, conforme determina el art. 47 CE» (STC 32/2019, de 28 de febrero, FJ 6)⁴⁶.

Otro motivo que nos permite afirmar que la importancia de los principios rectores no resulta para nada desdeñable radica en su incidencia en el ámbito o el alcance de los derechos fundamentales. Hemos expuesto algunas líneas atrás que los derechos fundamentales son derechos que nacen de la propia Constitución, que preexisten «al momento de su configuración o delimitación legislativa»⁴⁷. Pues bien, en esa delimitación legislativa juegan un papel crucial los principios rectores que consagra el Capítulo III del Título I de la Constitución Española en tanto en cuanto «constituyen *elementos*

⁴⁵ JIMÉNEZ CAMPO, J.: *Derechos fundamentales: concepto y garantías*, cit., pág. 27.

⁴⁶ En sentido similar encontramos las SSTC 152/1988, de 20 de julio, FJ 2; 59/1995, de 17 de marzo, FJ 3; 61/1997, de 20 de marzo, FJ 6; 7/2010, de 27 de abril, FJ 7; 1/2011, de 14 de febrero, FJ 9; y 36/2012, de 15 de marzo, FJ 4.

⁴⁷ JIMÉNEZ CAMPO, J.: *Derechos fundamentales: concepto y garantías*, cit., pág. 24.

hermenéuticos de primer orden para delimitar el contenido y alcance de los derechos fundamentales»⁴⁸.

Es más, el máximo intérprete de la Constitución ha determinado, incluso, que determinados fines sociales «deben considerarse de rango superior a algunos derechos individuales», cuando constituyan en sí mismo valores constitucionalmente reconocidos y la prioridad resulte de la propia Constitución, como ocurre en el caso del art. 33 CE, que establece que el derecho a la propiedad privada será delimitado de acuerdo con su función social (STC 22/1984, de 17 de febrero, FJ 3).

Es en este momento cuando hemos de recuperar lo expuesto al inicio de este epígrafe, esto es, *el derecho a una vivienda digna, como principio rector, constituye un elemento hermenéutico para definir la función social de la propiedad y, en fin, para delimitar el contenido del derecho de propiedad*. Esto se traduce en que hacer efectivo dicho derecho es la base en la que se sustentan y se amparan las medidas legislativas que imponen deberes y obligaciones y, en fin, restringen las facultades individuales de los propietarios que mantienen desocupadas sus viviendas y que no dan cumplimiento a la función social de este tipo de bien.

A mayor abundamiento, es preciso reseñar que el derecho a una vivienda «digna» y adecuada que reconoce el art. 47 CE reviste una relevancia especial por su palmaria conexión -basta con atender al calificativo que se asocia a la vivienda- con otros derechos fundamentales tan importantes como la dignidad de la persona, que es fundamento del orden político y de la paz social (art. 10.1 CE)⁴⁹. En este sentido, advierte MOREU CARBONELL que «[e]s un dato acreditado que la falta de vivienda impide a las personas realizarse personal, familiar o profesionalmente, las condena a la exclusión social y económica y, en definitiva, limita el ejercicio de derechos fundamentales como la dignidad (artículo 10) y la intimidad personal y familiar (artículo 18.1 CE)», por lo que podría avanzarse un paso más en la protección de este derecho y admitirse el recurso de amparo en los casos en los que la falta de vivienda afecta «al núcleo de un derecho fundamental como es la intimidad y la dignidad personal»⁵⁰.

⁴⁸ La cursiva es nuestra. En esta línea, SSTC 95/2000, de 10 de abril, FJ 5; 192/2003, de 27 de octubre, FJ 3; 154/2006, de 22 de mayo, FJ 3; 186/2013, de 4 de noviembre, FJ 5; y 16/2016, de 1 de febrero, FJ 4.

⁴⁹ VAQUER CABALLERÍA, M.: «Derecho a la vivienda y garantía de un mínimo vital: algunas propuestas», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 48, 2014, pág. 36.

⁵⁰ MOREU CARBONELL, E.: «Sanción y expropiación de viviendas deshabitadas por incumplimiento de su función social o en circunstancias de emergencia social», cit., pág. 373. Del mismo parecer es BALAGUER PÉREZ, para quien no cabe duda de que «el derecho a la vivienda incide en otros derechos, que sí son considerados fundamentales, como por ejemplo el derecho a la intimidad personal y familiar (artículo 18), entre otros derechos que confluyen en la dignidad de la persona y el libre desarrollo de la personalidad contenidos en el artículo 10 como fundamentos del orden político y de la paz social, así como la igualdad real y efectiva del artículo 9.2» (BALAGUER PÉREZ, A.: *El Derecho a la Vivienda en el Derecho Constitucional Europeo*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2018, págs. 98 y 99).

Por su parte, VAQUER CABALLERÍA justifica «esta estrecha vinculación de la vivienda con la dignidad de la persona» con un argumento que nos parece irrefutable: «La vivienda es una parte singular del hábitat de la persona. [...] Dentro de nuestro medio ambiente, lo que la cualifica e identifica es el ser *allí donde vivimos*: el ámbito de nuestro medio más estrecho o próximo a nosotros, en el que desarrollamos en libertad nuestra vida personal y familiar, lo que dota a su disfrute también de una dimensión social evidente»⁵¹.

En efecto, el Tribunal Constitucional admite expresamente en la STC 93/2015, de 14 de mayo, que el derecho a una vivienda digna y adecuada es una materia «de máxima relevancia» por encontrarse íntimamente ligada a la esfera individual de la persona y el libre desarrollo de la personalidad [FJ 9 b)], lo que entendemos que justifica que, en su virtud, pueda llevarse a cabo un constreñimiento más intenso de la vertiente subjetiva del derecho a la propiedad privada⁵².

2.3. El deber de dar uso habitacional efectivo a la vivienda como manifestación de la función social de la propiedad

En la STC 93/2015 que acabamos de mencionar, el Tribunal Constitucional resuelve un recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra varias disposiciones de la Ley 1/2010, de 8 de marzo, Reguladora del Derecho a la Vivienda en Andalucía, en su redacción dada por el Decreto-ley 6/2013, de 9 de abril, de medidas para asegurar el cumplimiento de la función social de la vivienda de Andalucía. En ella, el máximo intérprete de la Constitución alcanza la conclusión de que el primer inciso del art. 1.3 de la Ley mencionada, que dispone que el deber de destinar de forma efectiva el bien al uso habitacional forma parte del contenido esencial del derecho de propiedad privada, es inconstitucional y nulo por entrar a regular el derecho de propiedad y, por tanto, sobrepasar uno de los límites materiales que impone el art. 86.1 CE al Decreto-ley, esto es, la prohibición de no afectar a los derechos regulados en el Título I de la Carta Magna.

La decisión del Tribunal se basa en que dicho inciso supone «cierta definición de la función social de la propiedad de esta clase de bienes» (FJ 13), y esto es lo que resulta relevante por lo que se refiere a la configuración constitucional del derecho a la propiedad privada, pues el deber que establece constituye una regulación directa del derecho de propiedad de un tipo concreto de bienes, como son las viviendas o los inmuebles residenciales. Concretamente, se trata de la definición de uno de los dos elementos que

⁵¹ VAQUER CABALLERÍA, M.: «Derecho a la vivienda y garantía de un mínimo vital: algunas propuestas», cit., pág. 36.

⁵² Asimismo, el Tribunal Constitucional justifica la más intensa restricción de las facultades dominicales consustanciales a la propiedad inmobiliaria en general, «entre otras razones, por el carácter no renovable o naturalmente limitado en su extensión de este tipo de bienes y por la trascendencia económica que ofrece como soporte físico de las actividades productivas» (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 2).

configuran, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, el derecho de propiedad privada, a saber: su función social.

De acuerdo con la Exposición de Motivos de la citada norma, la finalidad propia de la vivienda es «propiciar la posibilidad de dar cumplimiento al derecho a disponer de un techo, bajo el que las personas puedan desarrollarse con normalidad dentro de la sociedad». Por tanto, el deber de dar uso habitacional efectivo a la vivienda viene a definir esa finalidad o función social y, a la postre, a hacer efectivo el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada que garantiza el art. 47 CE. Por tanto, la desocupación de la vivienda «representa el mayor exponente del incumplimiento de la finalidad del bien y por tanto de su función social».

En esta misma sentencia, el Tribunal Constitucional declara también inconstitucional y nulo, por su conexión con el precepto anterior y, en fin, por los motivos ya expuestos, el art. 53.1 a) de la Ley 1/2010, por el que se tipifica el «no dar efectiva habitación a la vivienda» como infracción muy grave. Y, por complementar el enunciado de la infracción a la que acabamos de hacer referencia, estableciendo el concepto de «vivienda deshabitada» a efectos de la misma y dejando al margen de ella a las viviendas desocupadas titularidad de personas físicas, corren la misma suerte los apartados quinto y sexto del art. 25 de la Ley autonómica en la redacción dada por el Decreto-ley.

En cambio, por lo que respecta al resto de los apartados de este precepto, mediante los que se establecen especificaciones sobre qué ha de entenderse por «vivienda deshabitada», pero sin hacer referencia al ejercicio de la potestad sancionadora, cabe indicar que el Tribunal Constitucional los relaciona con las actuaciones de fomento reguladas en el Capítulo III del Título VI de la Ley. Es decir, considera que «no regulan el derecho de propiedad de la vivienda sino la actividad de fomento orientada al objetivo, establecido por el legislador autonómico en virtud de su competencia en materia de vivienda (art. 56 EAAnd), consistente en que las viviendas ubicadas en Andalucía se destinen efectivamente al uso habitacional previsto por el ordenamiento jurídico» (FJ 15). En definitiva, el intérprete supremo de la Constitución concluye que el cumplimiento de dar ocupación efectiva a la vivienda, una vez declarados inconstitucionales los preceptos arriba mencionados, «no es un deber del propietario sino un objetivo que persigue el poder público mediante su política de vivienda» (FJ 13).

La sentencia que acabamos de comentar es el antecedente de la STC 32/2018, de 12 abril, en la que se resuelve un recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra los mismos preceptos a los que nos hemos referido, pero en la redacción dada por el art. 1 de la Ley 4/2013, de 1 de octubre, de medidas para asegurar el cumplimiento de la función social de la vivienda, que es la ley formal que deroga el Decreto-ley, cuya impugnación fue resuelta en la sentencia de 2015.

El interés de esta nueva resolución reside en que en ella el Tribunal Constitucional se ratifica en que, efectivamente, el art. 1.3, ahora en la redacción dada por la Ley 4/2013 (en los mismos términos que la anterior), establece expresamente el deber de destinar las viviendas de manera efectiva a uso residencial y, por tanto, «concorre a establecer el régimen general del derecho de propiedad de la vivienda y dentro de él de uno de sus elementos esenciales» (FJ 7). De hecho, parte de esta premisa para pronunciarse sobre una cuestión trascendental que no pudo ser abordada en la anterior sentencia, ya que en aquella únicamente el Tribunal estaba llamado a decidir si con el establecimiento de este deber se había invadido, mediante Decreto-ley, el espacio normativo reservado a la ley formal. En este caso la controversia a dilucidar no es otra que la posibilidad de que el legislador, al establecer este deber, esté regulando el contenido esencial del derecho de propiedad, para lo que no es competente en ningún caso. A este extremo dedicaremos el próximo epígrafe de este Capítulo.

La STC 32/2018, si bien tiene como precedente la STC 93/2015, basa su decisión en relación con los citados preceptos [arts. 1.3, 25.5 y 6 y 53.1 a) de la Ley 1/2010] en la STC 16/2018, de 22 de febrero, ya que en ella se enjuician disposiciones de la Ley Foral 10/2010, de 10 de mayo, del derecho a la vivienda en Navarra, muy semejantes a las de la Ley andaluza.

Concretamente, en los preceptos 52.2 a), 66.1 y 72.2 de la Ley Foral 10/2010, en la redacción dada por la Ley Foral 24/2013, de 2 de julio, de medidas urgentes para garantizar el derecho a la vivienda en Navarra, se tipifica como infracción muy grave que una persona jurídica no dé efectiva habitación a la vivienda de la que es titular durante dos años; y se prevé la imposición de multas coercitivas, la expropiación del uso de la vivienda o la expropiación forzosa por incumplimiento de la función social de la propiedad en el caso de que no se ponga fin a la situación que da lugar a la infracción en un plazo de seis meses a partir de que se efectúe el requerimiento a la entidad para ello.

En esta STC 16/2018, el máximo intérprete de la Constitución llega a la conclusión de que estos preceptos de la Ley Foral 10/2010, en conexión con el Preámbulo de la Ley Foral 24/2013 -que dispone también que la desocupación de la vivienda «representa el mayor exponente del incumplimiento de la finalidad del bien y por tanto de su función social»- imponen al propietario de la vivienda que «la destine efectivamente a uso habitacional, y además, prevén las consecuencias que conlleva no hacerlo cuando el titular es una persona jurídica y se dan las circunstancias que cada uno de ellos contempla» (FJ 6). En otras palabras -también del Tribunal Constitucional-, esta Ley «define la función social de la propiedad sobre viviendas, que se concreta en el deber de destinarla efectivamente a habitación independientemente de quien sea titular, y prevé las consecuencias de su incumplimiento, que son más gravosas cuando el titular de la vivienda es una persona jurídica» (FJ 6).

Este pronunciamiento resulta particularmente interesante porque el Tribunal Constitucional admite que la mencionada Ley Foral impone «como manifestación de la función social de la vivienda que su titular haya de darle efectiva habitación», pese a que ninguno de los preceptos controvertidos establece expresamente el deber del propietario de una vivienda de destinarla efectivamente a uso residencial, como ocurre, en cambio, en el caso del art. 1.3 de la Ley andaluza⁵³.

Además, resulta llamativo que, pese a que las consecuencias del incumplimiento de este deber únicamente operan cuando el titular de la vivienda es una persona jurídica, el Tribunal Constitucional determine que esta Ley establece un deber general para todos los propietarios, personas físicas y jurídicas, de dar ocupación habitacional efectiva a su vivienda⁵⁴.

En cualquier caso, lo que podemos sacar en claro de todo este conjunto jurisprudencial es que lo que lleva al Tribunal Constitucional a identificar la existencia de un verdadero deber de dar uso residencial efectivo a la vivienda y, por tanto, de una verdadera definición de la función social de la propiedad de las viviendas -no olvidemos que la dimensión institucional del derecho a la propiedad privada se traduce en un conjunto de *deberes* y *obligaciones* establecidos legalmente en aras de la función social del bien en cuestión- es el hecho de que la correspondiente normativa establezca explícitamente dicho deber o, en su defecto, contemple consecuencias concretas de carácter coactivo consistentes en medidas de gravamen que se aplican en caso de incumplimiento de una obligación que, si bien se mantiene implícita, resulta difícil negar.

Resulta muy ilustrativa, a este respecto, la más reciente STC 16/2021, de 28 de enero, en la que podemos encontrar ambos elementos en una misma norma: la obligación de dar uso habitacional efectivo a la vivienda como expresión de la función social de este tipo de bien, así como las consecuencias jurídicas de su incumplimiento. En concreto, el

⁵³ En cambio, tal y como ocurre en la STC 93/2015, de 14 de mayo, FJ 13, el Tribunal Constitucional considera que las previsiones de los artículos 42 *bis* a 42 *sexies*, relativas a la definición de las viviendas deshabitadas, al procedimiento para su declaración y a su registro, en la medida en que se enmarcan en el título V *bis* «De los instrumentos administrativos para evitar la existencia de viviendas deshabitadas» de la Ley «han de entenderse en función de la política de fomento en materia de vivienda que disciplina el artículo 42 septies» y, en consecuencia, «no prevén, ni siquiera de modo tácito, que el deber de destinar la vivienda de un modo efectivo a habitación forme parte del contenido esencial de este tipo de derecho de propiedad como manifestación de su función social», pues «el destino efectivo de la vivienda al uso residencial, al que se refiere expresamente el artículo 42 *bis*.2 y al que sirven el resto de previsiones impugnadas de los artículos 42 *bis* a 42 *sexies*, no es un deber del propietario sino un objetivo que persigue el poder público mediante su política de vivienda» (FJ 5).

⁵⁴ En este sentido, MOREU CARBONELL entiende que, a diferencia de la Ley andaluza, «la ley navarra parece limitar este deber únicamente a las personas jurídicas, ya que, a pesar de regular un procedimiento administrativo para la declaración de viviendas deshabitadas, “en orden al ejercicio de la potestad sancionadora sólo se considerará vivienda deshabitada aquella cuya titularidad corresponda a una persona jurídica” (art. 42 *bis*.5 LDVN)» (MOREU CARBONELL, E.: «Sanción y expropiación de viviendas deshabitadas por incumplimiento de su función social o en circunstancias de emergencia social», cit., pág. 386).

Tribunal Constitucional está llamado a pronunciarse, como en la STC 93/2015, sobre la vulneración del art. 86.1 CE por afectar el Decreto-ley 17/2019, de 23 de diciembre, de medidas urgentes para mejorar el acceso a la vivienda en la Comunidad Autónoma de Cataluña, al derecho de propiedad. En lo que a nosotros importa, por un lado, declara la inconstitucionalidad del art. 2.2 del Decreto-ley 17/2019 por el que se modificaba el art. 5.2 b) de la Ley 18/2007, de 28 de diciembre, del derecho a la vivienda, definiendo «el incumplimiento de la función social de la propiedad de una vivienda o un edificio de viviendas» como el supuesto en el que: «b) Permanezcan desocupadas de manera permanente e injustificada por un plazo de más de dos años. Ni la ocupación de estas viviendas sin título habilitante ni la transmisión de su titularidad alteran la situación de incumplimiento de la función social de la propiedad».

El Tribunal equipara dicho precepto al art. 1.3 del Decreto-ley andaluz 6/2013, que, como sabemos, disponía que el deber de destinar de forma efectiva el bien al uso habitacional forma parte del contenido esencial de derecho de propiedad. Considera que ambos «son el anverso y el reverso de la misma proposición normativa: la obligación de los propietarios de destinar su vivienda al uso habitacional efectivo» [FJ 5 f)]. Y, en fin, declara la inconstitucionalidad del precepto controvertido, aduciendo que se trata de «la imposición directa de deberes concretos a los propietarios con vocación de generalidad, estableciendo un régimen general de este derecho, algo vedado a los decretos-leyes de conformidad con nuestra doctrina (STC 93/2015, FJ 13)» [FJ 5 f)].

Por otro lado, continúa el Tribunal señalando que «no puede considerarse, como en el caso de la STC 93/2015, que esas normas son simplemente instrumentales para la política de vivienda de la comunidad autónoma, porque ese incumplimiento, apreciado por la administración, da lugar a las reacciones exorbitantes de esta que ya hemos señalado: requerimientos para su cumplimiento, ejecución de esos requerimientos mediante multas coercitivas, sanciones y expropiación del bien [...]. Todos esos preceptos, además, contienen referencias explícitas a los arts. 5.2 b) y d), modificados por los arts. 2.2 y 2.3 (caso de los arts. 2.4, 2.5 y 2.7) o a la obligación de ocupar legal y efectivamente la vivienda (arts. 2.10, 2.12 y 5.5) que los vinculan al mandato legal que hemos considerado inconstitucional por no poder ser establecido mediante decreto-ley, por lo que deben seguir su misma suerte» [FJ 5 f)]. Fundamentalmente, el máximo intérprete de la Constitución basa su decisión en que estas normas «regulan medidas coactivas, no voluntarias, limitativas del derecho de propiedad» que «van más allá de la regulación de las “medidas de fomento” que contenía el Decreto-ley de la Junta de Andalucía 6/2013», que eran «medidas de voluntaria aceptación por los propietarios de viviendas vacías, o en todo caso de reconocimiento de derechos para favorecer o promover un alquiler siempre voluntario. Y por eso la STC 93/2015 pudo concluir que “una vez anulados por inconstitucionales los artículos 1.3 y 53.1 a) [...] el cumplimiento

efectivo del uso habitacional de la vivienda no es un deber del propietario sino un objetivo que persigue el poder público mediante su política de vivienda” [...]» [FJ 5 e) y f)].

3. EL DEBER DE DAR USO EFECTIVO DE VIVIENDA A LA LUZ DE LA GARANTÍA DEL RESPETO AL CONTENIDO ESENCIAL DE LA PROPIEDAD

3.1. Aproximación a la espinosa exégesis del contenido esencial de la propiedad

Del acervo jurisprudencial que hemos examinado en el epígrafe anterior de este Capítulo queda meridianamente claro que «la función social forma parte del contenido del derecho de propiedad y expresa y sintetiza los deberes que modulan su ejercicio (art. 33.2 CE)» (STC 61/1997, de 20 de marzo, FFJJ 10 y 15)⁵⁵. Es decir, la función social define el derecho de propiedad a través de la formulación legal de deberes que constriñen el contenido inicial del mismo que se desprende del primer apartado del art. 33 CE⁵⁶. Uno de estos deberes, que son manifestaciones concretas de la función social de la propiedad, es el deber de dar uso habitacional efectivo a la vivienda, el cual puede establecerse legalmente, como acabamos de exponer, explícita o implícitamente a través de la previsión de las correspondientes consecuencias jurídicas para el caso de su incumplimiento, de carácter coactivo y limitativas del derecho de propiedad. La cuestión por resolver ahora es: ¿hasta dónde puede llegar la restricción del contenido de este derecho?

El legislador a la hora de establecer los referidos deberes se encuentra con un límite que no puede, de ninguna manera, soslayar, porque así lo impone el art. 53.1 CE, a saber: el contenido esencial del derecho de propiedad. Así lo señala expresamente el Tribunal Constitucional en la tantas veces citada STC 37/1987, de 26 de marzo, cuando declara que «la traducción institucional de tales exigencias colectivas no puede llegar a anular la utilidad meramente individual del derecho y [...], por tanto, la definición de la propiedad que en cada caso se infiera de las Leyes o de las medidas adoptadas en virtud de las mismas, puede y debe ser controlada por este Tribunal Constitucional o por los órganos judiciales, en el ámbito de sus respectivas competencias. Pero, de nuevo en este

⁵⁵ La consideración de la función social como uno de los elementos integrantes del derecho de propiedad, en pocas palabras, significa que la función social es «la expresión de los deberes que le son inherentes» (STC 61/1997, de 20 de marzo, FJ 15).

⁵⁶ MEDINA GUERRERO define el «contenido constitucionalmente protegido» de los derechos fundamentales como «el sector de la realidad formado por el conjunto de facultades y poderes directamente relacionado con el interés individual que da vida a cada derecho fundamental, en el cual únicamente es dable -de ahí que sea un contenido sólo protegido *prima facie*- aquella injerencia estatal que satisfaga las condiciones constitucionalmente establecidas» (MEDINA GUERRERO, M.: *La vinculación negativa del legislador a los derechos fundamentales*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, pág. 11).

supuesto, la referencia a que ha de atender el control jurídico por una u otra jurisdicción habrá de buscarse en el *contenido esencial o mínimo de la propiedad privada*» (FJ 2)⁵⁷.

La doctrina general sobre el contenido esencial de los derechos fundamentales tiene su punto de partida en la STC 11/1981, de 8 de abril. En ella el Tribunal Constitucional explica que «definir el contenido esencial de un derecho consiste en tratar de buscar lo que una importante tradición ha llamado los intereses jurídicamente protegidos como núcleo y médula de los derechos subjetivos» (FJ 10). El Tribunal Constitucional en este momento inicial parece concebir el contenido esencial como «el contenido mínimo, necesario e indisponible de cada derecho»⁵⁸, una suerte de «zona donde no puede entrar la configuración legal de un derecho fundamental»⁵⁹.

Por consiguiente, el máximo intérprete de la Carta Magna determina que el contenido esencial, en general, de todo derecho subjetivo se encuentra constituido por «aquellas facultades o posibilidades de actuación necesarias para que el derecho sea reconocible como perteneciente al tipo descrito y sin las cuales deja de pertenecer a ese tipo y tiene que pasar a quedar comprendido en otro, desnaturalizándose, por decirlo así. Todo ello referido al momento histórico de que en cada caso se trata y a las condiciones inherentes en las sociedades democráticas, cuando se trate de derechos constitucionales» (STC 11/1981, FJ 8). Asimismo, completa la definición del contenido esencial con su conceptualización como «aquella parte del contenido del derecho que es absolutamente necesaria para que los intereses jurídicamente protegibles, que dan vida al derecho, resulten real, concreta y efectivamente protegidos», rebasándose o desconociéndose «cuando el derecho queda sometido a limitaciones que lo hacen impracticable, lo dificultan más allá de lo razonable o lo despojan de la necesaria protección» (STC 11/1981, FJ 8).

El Tribunal Constitucional en la STC 37/1987 ajusta la definición general del contenido esencial o mínimo de los derechos subjetivos al concreto derecho a la propiedad privada reconocido en el art. 33 CE, quedando formulada como «reconoscibilidad de cada tipo de derecho dominical en el momento histórico de que se trate y como practicabilidad o posibilidad efectiva de realización del derecho, sin que las limitaciones y deberes que se impongan al propietario deban ir más allá de lo razonable» (STC 37/1987, FJ 2)⁶⁰.

⁵⁷ La cursiva es nuestra.

⁵⁸ DÍEZ-PICAZO, L.: «Desarrollo y regulación de los derechos fundamentales», *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, núm. 20, 2001, pág. 8 (versión en línea).

⁵⁹ CARRASCO PERERA, A.: «El “juicio de razonabilidad” en la justicia constitucional», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 11, 1984, pág. 85.

⁶⁰ Esta definición del contenido esencial del derecho de propiedad se ha visto consolidada mediante su plasmación posterior en un buen número de sentencias, a saber: SSTC 89/1994, de 17 de marzo, FJ 4; 204/2004, de 18 de noviembre, FJ 5; 112/2006, de 5 de abril, FJ 10; y 141/2014, de 11 de septiembre, FJ 9; y ATC 134/1995, de 9 de mayo, FJ 3.

Si desgranamos la conceptualización anterior obtenemos que las condiciones que deben reunirse para que las limitaciones y deberes que se impongan al propietario en interés de la función social -que corresponda a cada tipo de bien- no infrinjan el contenido esencial del derecho de propiedad son las siguientes: en primer lugar, es preciso que, pese a la imposición de estos deberes y limitaciones, el derecho dominical concreto se mantenga reconocible como tal, es decir, que no se vea desnaturalizado o desvirtuado; en segundo lugar, es preciso que se mantenga la posibilidad efectiva de realizar dicho derecho, esto es, que no resulte impracticable ni se vean desprovistos de toda protección los intereses individuales consustanciales a la propiedad; y, por último, que las limitaciones y deberes resulten razonables, lo que creemos que, tímidamente, se traduce en el debido respeto al principio de proporcionalidad, como después explicaremos⁶¹.

A estos tres requisitos habría que añadir uno más, a saber: la justificación constitucional de estos límites y deberes en los que se materializa la función social de la propiedad; justificación que, naturalmente, será distinta para cada clase de propiedad, pues recordemos que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, es más riguroso hablar, en plural, de funciones sociales del dominio.

Ciertamente, la justificación constitucional no se incluye expresamente en la definición que estamos analizando, pero es innegable que constituye el presupuesto del que parten las limitaciones y deberes que se imponen al propietario -o, lo que es lo mismo, las medidas legales de delimitación del derecho- a las que alude la definición que hemos transcrito y, posiblemente, por ello no se haya considerado necesario hacer referencia expresa a ella. De hecho, el propio Tribunal Constitucional en este mismo pronunciamiento se encarga de advertir que no es posible obviar esta exigencia, señalando que «la incorporación de tales exigencias sociales a la definición misma del derecho de propiedad responde a principios establecidos e intereses tutelados por la propia Constitución y de cuya eficacia normativa no es posible sustraerse a la hora de pronunciarnos sobre la vulneración o no por la Ley impugnada del contenido esencial o mínimo del derecho a la propiedad agraria que ésta delimita y regula» (STC 37/1987, FJ 2)⁶².

⁶¹ De la misma opinión es DOMÉNECH PASCUAL, G.: «¿Expropiación o delimitación de la propiedad no indemnizable?», *CEFLegal*, núms. 127-128, 2011, pág. 81. Asimismo, hay quien distinga entre proporcionalidad y razonabilidad, constituyendo esta última «un test menos exigente [...], ya que no requiere la minimización de la intervención, sino sólo que ésta no sea absurda» (DÍEZ-PICAZO, L.: «Desarrollo y regulación de los derechos fundamentales», cit., pág. 10).

⁶² Con posterioridad, en las SSTC 89/1994, de 17 de marzo, FJ 5; y 112/2006, de 5 de abril, FJ 14, el Tribunal Constitucional hace referencia expresa al fundamento o justificación constitucional de las medidas legales de delimitación objeto de controversia a la hora de decidir sobre su compatibilidad con lo dispuesto en el art. 33 CE.

3.1.1. La reconocibilidad del derecho de propiedad

Llegados a este punto, es preciso advertir que lo que se pretende en estas páginas dedicadas a la garantía constitucional que consagra el art. 53.1 CE no es llevar a cabo un análisis minucioso de la exégesis del contenido esencial del derecho de propiedad a la luz de la jurisprudencia constitucional. Esta compleja tarea, a la que la doctrina ha dedicado inconmensurables esfuerzos, excedería con creces de nuestro objetivo, que es aproximarnos a esta doctrina constitucional por lo que respecta, en particular, a las medidas legales de delimitación, que es la categoría en la que se encuadra el deber de dar uso efectivo a una vivienda.

Aclarado lo anterior, cabe indicar que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la delimitación del contenido general del derecho de propiedad no comporta una privación o ablación del mismo, a diferencia de lo que ocurre con la expropiación, que se caracteriza por ser una «privación singular de la propiedad privada o de derechos o intereses patrimoniales legítimos acordada imperativamente por los poderes públicos por causa justificada de utilidad pública o interés social»⁶³. El Tribunal Constitucional en varias ocasiones ha dejado claro que «la delimitación legal del contenido de los derechos patrimoniales o la introducción de nuevas limitaciones *no pueden desconocer su contenido esencial*, pues en tal caso no cabría hablar de una regulación general del derecho, sino de una privación o supresión del mismo que, aun cuando predicada por la norma de manera generalizada, se traduciría en un despojo de situaciones jurídicas individualizadas, no tolerado por la norma constitucional, salvo que medie la indemnización correspondiente»⁶⁴.

En resumidas cuentas, de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional se colige, por una parte, que desconocer el contenido esencial de la propiedad equivale al despojo de situaciones jurídicas individualizadas, esto es, a «la substracción o ablación de un derecho o interés legítimo impuesto a uno o varios sujetos»⁶⁵; y, por otra parte, que la expropiación va más allá de los deberes dimanantes de la función social de la propiedad, pues soslaya su contenido esencial y, a la postre, priva del derecho, y es por ello por lo que es necesaria la correspondiente indemnización.

El Tribunal Constitucional diferencia, por tanto, las «medidas legales de delimitación o regulación general del contenido del derecho» que encuentran encaje en el apartado 2 del art. 33 CE, de la expropiación que contempla el tercer apartado de este precepto, con base en el criterio de la sustracción o ablación del derecho, que se produce

⁶³ SSTC 227/1988, de 29 de noviembre, FJ 11; 204/2004, de 18 de noviembre, FJ 5; 112/2006, de 5 de abril, FJ 10; 45/2018, de 26 de abril, FJ 3; y 116/2019, de 16 de octubre, FJ 3.

⁶⁴ SSTC 227/1988, de 29 de noviembre, FJ 11; 204/2004, de 18 de noviembre, FJ 5; 112/2006, de 5 de abril, FJ 10; y 45/2018, de 26 de abril, FJ 3. La cursiva es nuestra.

⁶⁵ SSTC 204/2004, de 18 de noviembre, FJ 5; 112/2006, de 5 de abril, FJ 10; y 45/2018, de 16 de abril, FJ 3.

en las segundas y no en las primeras. En otras palabras, el «contenido esencial» se erige en concepto clave para el establecimiento de tal diferenciación, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional⁶⁶. Sin embargo, hemos de reconocer que nos parece acertada la objeción que a este postulado realiza DOMÉNECH PASCUAL en tanto que el contenido esencial «constituye un límite que ni el legislador ni la Administración pueden franquear, ni siquiera a cambio de una compensación económica; la norma que vulnera el contenido esencial de un derecho no constituye una expropiación que hace surgir el deber de indemnizar, sino una norma inconstitucional»⁶⁷.

Este inconveniente que pone de manifiesto el citado autor deriva, a nuestro juicio, de que el Tribunal Constitucional en algunos de sus pronunciamientos ha reducido el límite del «contenido esencial» tan solo a «no sobrepasar “las barreras más allá de las cuales el derecho dominical y las facultades de disponibilidad que supone resulte reconocible en cada momento histórico y en la posibilidad efectiva de realizar el derecho”» [SSTC 170/1989, de 19 de octubre, FJ 8 b); 204/2004, de 18 de noviembre, FJ 5; y 112/2006, de 5 de abril, FJ 10].

Nos parece que una forma de superar este escollo vendría de la mano de entender que cuando el Tribunal Constitucional se refiere en esos términos al «contenido esencial» no está aludiendo realmente a la garantía del contenido esencial que contiene el art. 53.1 CE sino a uno de sus componentes, esto es, la «reconoscibilidad del derecho»⁶⁸. Esta noción de «reconoscibilidad del derecho» que proponemos englobaría dos de los componentes de la definición del contenido esencial de la propiedad que ofrece, en un

⁶⁶ Así lo pone de manifiesto LÓPEZ Y LÓPEZ, para quien «aparece claro que el concepto clave para el establecimiento de la distinción entre intervención delimitadora y expropiación forzosa no es otro sino el del “contenido esencial” [...]: siempre que se sacrifica el “contenido esencial” del derecho de propiedad estamos ante la expropiación forzosa, sin importar el grado de mayor o menor generalidad de la medida interventora; y como reverso, dado el supuesto de respeto a lo que considere “contenido esencial” del dominio, estamos siempre ante la intervención delimitadora, sin importar la intensidad de la misma» (LÓPEZ Y LÓPEZ, A. M.: *La disciplina constitucional de la propiedad privada*, Tecnos, Madrid, 1988, pág. 169).

⁶⁷ DOMÉNECH PASCUAL, G.: «¿Expropiación o delimitación de la propiedad no indemnizable?», cit., pág. 79. De idéntica convicción es MIR PUIGPELAT, quien señala que «el contenido esencial del derecho de propiedad (y, en general, de los derechos patrimoniales) opera, por tanto, como límite al legislador, límite que éste no puede franquear a cambio de indemnización: así, la norma que vulnera el contenido esencial no dará lugar a indemnización, sino que será inconstitucional. El contenido esencial, en definitiva, sirve de parámetro de constitucionalidad de las leyes, no de criterio de la expropiación» (MIR PUIGPELAT, O.: *La responsabilidad patrimonial de la Administración. Hacia un nuevo sistema*, Edisofer, Buenos Aires, 2012, pág. 83).

⁶⁸ En sentido parecido, RODRÍGUEZ DE SANTIAGO observa que «para el análisis por el Tribunal Constitucional del respeto al contenido esencial de los derechos patrimoniales que [...] constituye la frontera entre la regulación conforme a la función social (art. 33.2 CE) y la expropiación (art. 33.3 CE), la jurisprudencia recurre en muchas ocasiones a la idea de la reconocibilidad del derecho, que apareció en la primera ocasión en que el Tribunal se pronunció [...] sobre el concepto de “contenido esencial” de los derechos fundamentales: reconocibilidad del tipo en cada momento histórico (STC 11/1981, de 8 de abril, FJ 2)» [RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M.ª.: «Artículo 33», en AA.VV. (Dir. RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO FERRER, M.; CASAS BAAMONDE, M.ª E.): *Comentarios a la Constitución Española*, tomo I, Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid, 2018, págs. 1166 y 1167].

principio, el Tribunal Constitucional en la STC 37/1987 que hemos analizado, esto es, la propia reconocibilidad y la practicabilidad o posibilidad efectiva de realización del derecho, pues si el derecho de propiedad se hace impracticable, a la postre, también resulta irreconocible por la imposibilidad de extraer del mismo rentabilidad económica alguna.

A nuestro entender, esta «reconocibilidad» se traduce, en la práctica, en la conservación de rentabilidad o utilidad económica individual derivada del bien en cuestión⁶⁹. Dicho de otro modo, creemos que, por lo que respecta a la delimitación, no existirá privación de la propiedad -en el sentido de hacer irreconocible o inexistente el derecho- siempre que se preserve la existencia de unas mínimas facultades de aprovechamiento y disponibilidad que hagan posible reportar utilidad económica individual al propietario del bien de que se trate o, dicho de otro modo, siempre que se mantenga la posibilidad real de obtener rentabilidad o utilidad económica a través de la conservación de cualquiera de las facultades individuales del propietario⁷⁰.

Lo anterior encaja perfectamente con el carácter económico del derecho a la propiedad privada y con la afirmación que efectúa el Tribunal Constitucional de que «la expropiación no supone una negación del derecho de propiedad privada, sino sólo su sacrificio concreto ante la presencia de intereses públicos o sociales superiores, con respeto del *contenido económico del derecho sacrificado*, que se transforma en el derecho a obtener una indemnización por el valor del bien o derecho del que el titular ha sido forzosamente privado» (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 4)⁷¹.

Acertadamente, MONTÉS PENADÉS pone de relieve que «la propiedad se identifica, en cuanto derecho subjetivo, por la decisión sobre el destino económico de la cosa. A diferencia de cualquier otro titular de derechos sobre un bien, el propietario tiene, *per se*, la competencia para decidir sobre la inserción del bien en el proceso económico,

⁶⁹ En esta línea, señala SIMOU que «el criterio cualitativo que ha manejado la jurisprudencia constitucional en los últimos 35 años para enjuiciar la violación del “contenido esencial” de la propiedad es el de la *reconocibilidad* del derecho, consistiendo tal reconocibilidad en la garantía de una rentabilidad económica exclusivamente individual del objeto para su propietario» (SIMOU, S.: «La configuración filoclimática del derecho de propiedad», *InDret Revista para el análisis del Derecho*, núm. 3, 2017, pág. 44).

⁷⁰ En este sentido, AGUDO GONZÁLEZ señala que «una interpretación sistemática de los artículos 33 y 53.1 de la Constitución exigiría entender que el derecho a la propiedad inmobiliaria ha de integrar facultades de aprovechamiento que valoricen económicamente de forma actual y real la tenencia del bien. Sólo así la reconocibilidad del derecho es real y efectiva» (AGUDO GONZÁLEZ, J.: «Concepción estatutaria y propiedad inmobiliaria. O la crónica de la desvalorización anunciada del derecho fundamental a la propiedad privada», *Revista de Administración Pública*, núm. 185, 2011, pág. 36).

⁷¹ La cursiva en la cita es nuestra.

en uno u otro sentido. Desde una perspectiva formal, éste es su poder y no lo comparte con nadie»⁷².

Conviene advertir, además, que identificar la reconocibilidad del derecho de propiedad con la obtención de rentabilidad o utilidad económica individual a través de la conservación de ciertas facultades inherentes al dominio es una idea que se infiere de la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional⁷³. Por lo que respecta a la rentabilidad económica, es preciso indicar que, desde el principio, la STC 37/1987 señala que la definición de la función social de la propiedad, es decir, las medidas legales de regulación general del derecho «no puede[n] llegar a anular la utilidad meramente individual del derecho» (FJ 2).

Unos años después, en la STC 89/1994, de 17 de marzo, el Tribunal Constitucional determina, en relación con los arrendamientos urbanos, que «[l]a utilidad económica de la propiedad dada en arrendamiento implica la percepción de la correspondiente merced arrendaticia, por lo que una disposición que supusiera *el vaciamiento del contenido económico de la renta acordada* podría representar la vulneración del derecho reconocido en el art. 33 de la Constitución» (FJ 5)⁷⁴.

En este pronunciamiento en el que se enjuicia la alegada conculcación del derecho de propiedad del arrendador con motivo de la prórroga obligatoria del plazo de arrendamiento, el Tribunal Constitucional reconoce que «supone, ciertamente, una restricción o limitación de este derecho en cuanto dificulta que la merced arrendaticia se adecúe con total fidelidad a la evolución del mercado de arrendamientos. Pero esa dificultad, y consiguiente limitación, no puede considerarse una supresión del derecho, sino, en todo caso, una afectación de su contenido que no lo hace desaparecer ni lo convierte en irreconocible. Esa limitación derivada de la prórroga forzosa queda dentro de las facultades del legislador y queda justificada en virtud de la función social que a la propiedad atribuye el art. 33 de la Constitución» (FJ 5).

⁷² MONTÉS PENADÉS, V. L.: «Art. 348» en AA.VV. (Dir. PAZ-ARES RODRÍGUEZ, C.; BERCOVITZ, R.; DíEZ-PICAZO PONCE DE LEÓN, L.; SALVADOR CODERCH, P.): *Comentario del Código Civil*, tomo I, Ministerio de Justicia. Secretaría General Técnica, Madrid, 1991, pág. 957.

⁷³ AGUDO GONZÁLEZ llega a la conclusión de que «el verdadero contenido esencial del derecho pasa de fundarse en el haz de facultades mínimas que definen la “utilidad individual” del propietario, al eventual mantenimiento de una situación jurídica que entrañe una utilidad económica rentable. Así pues, rentabilidad y ejercicio de facultades no son un par conceptual complementario, puesto que la rentabilidad que define al derecho no tiene por qué estar vinculada al ejercicio de ninguna de las facultades básicas de uso, disfrute o aprovechamiento, aunque sí en última instancia a las facultades de disposición del bien o, incluso, a su privación coactiva». A lo anterior añade que «en última instancia la utilidad individual del propietario sencillamente se concreta en la rentabilidad *in genere* de la apropiación» (AGUDO GONZÁLEZ, J.: «Concepción estatutaria y propiedad inmobiliaria. O la crónica de la desvalorización anunciada del derecho fundamental a la propiedad privada», cit., págs. 15 y 16).

⁷⁴ La cursiva es nuestra.

Nos parece acertada la decisión del Tribunal por cuanto que en este caso al propietario se le han restringido las facultades de uso y disfrute de su vivienda y, por tanto, el propietario no dispone libremente de las mismas; y lo mismo sucede con la facultad de disposición o enajenación del bien en cuestión, pues tampoco es posible hacerla valer dado que la vivienda en ese momento se encuentra arrendada y, en principio, no es posible su venta. No obstante, no puede afirmarse que el derecho de propiedad resulte totalmente irreconocible o inexistente, dado que, si bien se obliga al propietario a prolongar la duración del contrato de arrendamiento, restringiendo así sus facultades individuales de decisión relativas al destino y aprovechamiento de su bien, existe una contraprestación derivada del mismo y, por tanto, no es posible afirmar que se haya privado de «todo contenido útil al dominio» y, por ende, el derecho de propiedad del arrendador se haya convertido en «inexistente o puramente nominal» (FJ 5).

Por otro lado, en la STC 61/1997, de 20 de marzo, relativa a los deberes de conservación y mejora de la propiedad urbana monumental, es posible comprobar cómo el Tribunal Constitucional establece la diferencia entre «aquellos deberes de conservación que son manifestación de la función social (art. 33) y aquellos otros que desbordan las exigencias de aquélla y, por consiguiente están sujetos a indemnización» atendiendo a que estos últimos suponen «obligaciones y cargas con efectos materialmente expropiatorios por ser susceptibles de privar de *toda rentabilidad económica o utilidad privada* al derecho de propiedad, desbordando, en consecuencia el contenido esencial del dominio y surgiendo entonces el deber de indemnizar» [FJ 34 b)]. Obsérvese que la diferencia entre unos deberes con efectos materialmente expropiatorios, irrespetuosos -según el Tribunal- con el contenido esencial del dominio, y unos deberes inherentes a la función social de la propiedad no puede atribuirse a ningún tipo de supresión o restricción de facultades individuales inherentes al dominio, pues el titular de esa propiedad urbana monumental mantiene las mismas en todo caso. El efecto materialmente expropiatorio se produce cuando el deber de soportar el coste económico de las obras de conservación supera «el límite razonablemente exigible por virtud de la función social (art. 33.2 y 53.1 CE)» [FJ 34 b)], suponiendo unos gastos que serían desproporcionados.

A tenor de esta jurisprudencia, parece inferirse que las restricciones que son materialmente expropiatorias, pero que quedan encuadradas dentro de la «delimitación», tendrían en común con la expropiación forzosa el hecho de que suponen la supresión de toda utilidad o rentabilidad económica individual⁷⁵, y es por ello por lo que es necesario

⁷⁵ En tal sentido, BAÑO LEÓN señala que «la función social de la propiedad permite al legislador establecer todo tipo de limitaciones y obligaciones a la propiedad. Si en abstracto se juzga que una limitación u obligación es excesiva es porque se entiende que al privar de toda utilidad al bien tiene carácter expropiatorio» (BAÑO LEÓN, J. M.ª: «El contenido esencial de la propiedad en el contexto del derecho europeo», en AA.VV.: *Derechos fundamentales y otros estudios: en homenaje al Prof. Dr. Lorenzo Martín-Retortillo*, vol. II, El Justicia de Aragón, Zaragoza, 2009, pág. 1786).

una indemnización, siempre, en el caso de esta última, y, con carácter excepcional -ha defendido algún autor-, en el caso de las medidas delimitadoras⁷⁶.

En cualquier caso, consideramos que, pese a que, como hemos visto, el Tribunal Constitucional ha reducido en algunas ocasiones el contenido esencial del derecho de propiedad a aquellas facultades individuales o de disponibilidad mínimas para que el derecho de propiedad del bien de que se trate resulte reconocible en cada momento

⁷⁶ Autores, como MENÉNDEZ SEBASTIÁN, han propuesto, inspirándose en el sistema alemán, «la incorporación a nuestro sistema de la *ausgleichspflichtige Inhaltsbestimmung* es decir, de una figura intermedia que permite que ocasionalmente existan delimitaciones del derecho de propiedad con indemnización, excepciones que se justifican en principios como el de igualdad, y en menor medida en el de protección de la confianza legítima». Es decir, se trataría de una excepción a la «regla general de no indemnización por la delimitación del derecho de propiedad» en supuestos en los que «la medida sin llegar a ser expropiación clásica, tiene efectos expropiatorios» (MENÉNDEZ SEBASTIÁN, E. M.^a: «Limitación y delimitación del derecho de propiedad en el ámbito urbanístico: la respuesta alemana y francesa y su posible interés para el caso español», *CEFLegal*, núms. 67-68, 2006, págs. 119 y 120). Por su parte, MIR PUIGPELAT también aboga por la importación de la figura alemana en virtud de la cual la delimitación del derecho de propiedad podría acompañarse de indemnización cuando se limite «la propiedad de una forma en general ajustada a la Constitución pero, en algunos casos concretos, produzca cargas especiales injustificables e inexigibles desde la perspectiva de los principios de proporcionalidad o igualdad» (MIR PUIGPELAT, O.: *La responsabilidad patrimonial de la Administración. Hacia un nuevo sistema*, cit., pág. 86). En fin, pese a que es clara la regla general que diferencia las medidas de regulación o definición del derecho de propiedad no indemnizables de las expropiaciones forzosas, que llevan aparejada necesariamente una indemnización, la delimitación de estas dos figuras, en algunos supuestos complejos, se erige en una cuestión ardua que desde hace años trae de cabeza a los Tribunales y a la doctrina tanto de nuestro país como de los países del entorno, tal y como ponen de relieve, entre otros muchos, DOMÉNECH PASCUAL, G.: «¿Expropiación o delimitación de la propiedad no indemnizable?», cit., págs. 73-76; y LÓPEZ Y LÓPEZ, A. M.: *La disciplina constitucional de la propiedad privada*, cit., págs. 162-174. Aunque no es, en absoluto, nuestra intención adentrarnos en tan intrincada cuestión, no nos resistimos a manifestar que, en una primera aproximación, la diferencia entre una norma delimitadora del derecho de propiedad y una expropiación forzosa o privación o ablación total del dominio, al menos por lo que respecta a la propiedad inmobiliaria, la encontramos en la conservación o no de facultades individuales consustanciales al dominio. Obtenemos esta conclusión a raíz de que el Tribunal Constitucional en la STC 37/1987 determinara que no es posible considerar que la privación de las facultades de uso y disfrute supusiera una «ablación plena de la propiedad» dado que estas «facultades son dominio volente perfectamente separables de la titularidad del propietario y enajenables a un tercero, sin que por ello pierda el señorío sobre el bien» (FJ 4). En sentido contrario, lo anterior equivale a que para hablar de «ablación plena» del derecho es necesario que se pierda el señorío del bien. Este planteamiento nos parece que se acerca bastante a lo que la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo ha venido entendiendo por privación de la propiedad en virtud de lo dispuesto en la segunda frase del primer párrafo del art. 1 del Protocolo adicional al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, a saber: la pérdida de «todas y cada una de las facultades características de la condición de propietario, sus derechos dominicales han sido extinguidos» (BARCELONA LLOP, J.: *Propiedad, privación de la propiedad y expropiación forzosa en el sistema del Convenio Europeo de Derechos Humanos*, Cuadernos y Debates. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2013, pág. 75). Gráficamente, explica BARCELONA LLOP que la privación a la que se refiere el mencionado art. 1 del Protocolo adicional «consiste en la pérdida efectiva del poder de disposición sobre el bien. Si la injerencia provoca únicamente la merma de algunas de las facultades características del dominio o un menoscabo patrimonial importante, pero el interesado ha podido vender el bien, o utilizarlo de algún modo, o arrendarlo, o donarlo, o hipotecarlo, etc., el Tribunal [de Estrasburgo] no aprecia la existencia de una privación por mucho que aquélla haya causado un perjuicio al propietario (dificultades para vender los bienes, pérdidas patrimoniales, imposibilidad de utilizar temporalmente la finca o de acceder a ella, limitaciones o restricciones de uso, imposibilidad legal de oponerse judicialmente a una posesión de hecho...)» (BARCELONA LLOP, J.: «Privación de la propiedad y expropiación forzosa en el sistema del Convenio Europeo de Derechos Humanos», *Revista de Administración Pública*, núm. 185, 2011, pág. 62).

histórico y exista la posibilidad efectiva de su realización⁷⁷, la garantía del contenido esencial del derecho de propiedad no debe quedar reducida a la existencia de un mínimo contenido material, es decir, una mínima utilidad económica o rentabilidad individual. Si se atribuye a la garantía constitucional que establece el art. 53.1 CE un contenido meramente material, se reduce considerablemente su alcance de protección, ya que la mayoría de las delimitaciones no conculcarían ese contenido esencial del derecho⁷⁸. Como acertadamente pone de relieve BARNÉS VÁZQUEZ, «al fin y al cabo el canon del respeto al contenido esencial (la efectiva privación de las facultades dominicales a manos de la ley delimitadora) se muestra bien escaso, apto en realidad sólo para supuestos muy claros o extremos»⁷⁹.

Una buena muestra de ello la encontramos en las ya comentadas SSTC 16/2018, FJ 17 y 32/2018, FJ 7, donde el Tribunal Constitucional indica que «el legislador del derecho de propiedad aparte del necesario respeto de su contenido esencial que predica el artículo 53.1 CE de “los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo Segundo del presente Título”, no encuentra otro límite que el de no sobrepasar el “equilibrio justo” o “relación razonable entre los medios empleados y la finalidad pretendida” (por todas, asunto *James y Otros c. Reino Unido*, 21 de febrero de 1986, § 50), teniendo en cuenta que en las decisiones de índole social y económica se reconoce al legislador un amplio margen de apreciación sobre la necesidad, los fines y las consecuencias de sus

⁷⁷ Entre otras muchas, la STC 204/2004, de 18 de noviembre, señala que «[i]ncumbe, pues, al legislador, con los límites señalados, la competencia para delimitar el contenido de los derechos dominicales, lo que no supone, claro está, una absoluta libertad en dicha delimitación que le permita “anular la utilidad meramente individual del derecho” o, lo que es lo mismo, el límite lo encontrará, a efectos de la aplicación del art. 33.3 CE, en el contenido esencial, esto es, en no sobrepasar “las barreras más allá de las cuales el derecho dominical y las facultades de disponibilidad que supone resulte reconocible en cada momento histórico y en la posibilidad efectiva de realizar el derecho” [STC 170/1989, de 19 de octubre, FJ 8 b)]» (FJ 5).

⁷⁸ En este sentido, BAÑO LEÓN señala que: «El criterio de la utilidad o rentabilidad del bien como delimitador del contenido esencial de la propiedad según el Tribunal Constitucional, está llamado a no tener prácticamente importancia alguna si se reduce al juicio abstracto de inconstitucionalidad, [...]. Es resultante muy difícil llegar a declarar la inconstitucionalidad de una ley porque en términos generales y abstractos las obligaciones que imponga dejen sin utilidad económica a la propiedad. Como la función social del derecho de propiedad justifica a priori cualquier limitación y como resulta prácticamente imposible establecer en un juicio abstracto de inconstitucionalidad la desproporción de una obligación o de una limitación, el resultado es que la garantía constitucional de la propiedad -excluida la garantía expropiatoria- se reduce prácticamente a cero» (BAÑO LEÓN, J. M.ª: «El contenido esencial de la propiedad en el contexto del derecho europeo», cit., pág. 1794).

⁷⁹ BARNÉS VÁZQUEZ, J.: «El componente ambiental de la función social de la propiedad y la expropiación forzosa», en AA.VV.: *La dimensión ambiental del territorio frente a los derechos patrimoniales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, pág. 73. Es más, hay autores como DOMÉNECH PASCUAL que cuestionan incluso que «[e]l contenido esencial qued[e] afectado cuando la norma impone una “pérdida esencial, o vaciamiento, de la utilidad económica” del bien considerado, cuando las obligaciones y cargas establecidas son “susceptibles de privar de toda rentabilidad económica o utilidad privada al derecho de propiedad”» por cuanto «hay medidas ablatorias -como el comiso, la orden de destrucción de productos peligrosos o el sacrificio obligatorio de animales sospechosos de padecer determinadas enfermedades- que suponen un sacrificio total del correspondiente derecho o bien, que hacen absolutamente impracticable su ejercicio o aprovechamiento o que ocasionan una pérdida esencial de su utilidad económica, pero cuya naturaleza expropiatoria nadie sostiene» (DOMÉNECH PASCUAL, G.: «¿Expropiación o delimitación de la propiedad no indemnizable?», cit., pág. 80).

disposiciones (*inter alia*, asunto *James y Otros c. Reino Unido*, 21 de febrero de 1986, § 46; asunto *ex Rey de Grecia y otros c. Grecia*, 23 de noviembre de 2000, § 87; asunto *Broniowski c. Polonia*, 22 de junio de 2004, § 149)».

En estos pronunciamientos se puede apreciar cómo el Tribunal Constitucional separa, indudablemente, la exigencia de la observancia del contenido esencial (art. 53.1 CE) del requisito importado de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de no romper el «equilibrio justo» o «relación razonable entre los medios empleados y la finalidad pretendida»⁸⁰. En consecuencia, el respeto al contenido esencial y la observancia del principio de proporcionalidad constituyen, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, «los dos límites generales y comunes para toda la teoría general de los derechos fundamentales que debe respetar el legislador al delimitar las situaciones patrimoniales subjetivas conforme a las exigencias de su función social»⁸¹. Esta declaración del Tribunal no es sino un vestigio de la concepción absoluta del contenido esencial a la que se adhiere la mayoría de quienes se han dedicado al estudio de la dogmática de los derechos fundamentales y a la que parece haberse acogido el Tribunal Constitucional. De acuerdo con esta teoría, los derechos fundamentales cuentan con un «componente sustancial», el contenido esencial, que viene a ser un «núcleo absolutamente resistente a la acción del legislador» en el sentido de que «que excluye por completo cualquier injerencia de los poderes públicos, aunque la misma persiga un fin legítimo y sea fruto de una respetuosa aplicación del principio de proporcionalidad»⁸².

El Tribunal Constitucional en las sentencias mencionadas considera, en fin, que la observancia del principio de proporcionalidad es un «límite de los límites»⁸³ independiente del «contenido esencial». A nuestro juicio, sin embargo, la idea de la proporcionalidad como un límite al legislador adicional al contenido esencial, que deriva

⁸⁰ Esto mismo ocurre en la STC 112/2021, de 13 de mayo, en la que el supremo intérprete del Texto Fundamental señala que, cuando se trata de la delimitación de la función social de la propiedad (art. 33.2 CE), «el legislador está sujeto *ex Constitutione* [...] a un canon de justo equilibrio, razonabilidad o adecuación de las medidas al objetivo perseguido, y al respeto del contenido esencial de ambos derechos (art. 53.1 CE)» (FJ 6).

⁸¹ RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M.^a: «Artículo 33», cit., pág. 1162.

⁸² MEDINA GUERRERO, M.: *La vinculación negativa del legislador a los derechos fundamentales*, cit., pág. 11.

⁸³ En relación con «los límites de los límites», MEDINA GUERRERO indica que, si bien el legislador puede limitar el haz de facultades y situaciones jurídicas constitutivo del contenido de los derechos fundamentales inicialmente protegido, en aras de la protección de otros derechos o bienes de naturaleza constitucional, esa libertad de configuración requiere de unos «límites de los límites» a fin de evitar que la misma «termine por convertirse en el caballo de Troya de los derechos fundamentales». Este autor identifica dos límites de los límites: por un lado, el principio de proporcionalidad y, por otro, el contenido esencial, que operaría como «[c]láusula de cierre del sistema constitucional de garantías de los derechos fundamentales en cuya virtud habrían de rechazarse todos los límites que, aun adaptándose *proporcionadamente* al marco de la Constitución, pugnasen con esa parte del derecho que, especialmente en el contexto europeo, se tuviera por absolutamente imprescindible» (*Ibidem*, págs. 115, 167 y 168). Por lo que a nosotros respecta, entendemos por «límites de los límites» todas aquellas exigencias que la doctrina constitucional ha venido imponiendo al legislador a la hora de delimitar el derecho de propiedad en virtud de su función social.

de la adhesión a la concepción absoluta del contenido esencial y de la atribución a este último de un contenido exclusivamente material, resulta objetable, además de por los motivos expuestos, por la razón de que el Tribunal Constitucional en la STC 37/1987, si bien define el contenido esencial o mínimo de la propiedad privada como la «recognoscibilidad de cada tipo de derecho dominical en el momento histórico de que se trate y como practicabilidad o posibilidad efectiva de realización del derecho», añade, a renglón seguido, un inciso final que prohíbe que las limitaciones y deberes que se impongan al propietario vayan «más allá de lo razonable» (FJ 2). Por consiguiente, a nuestro entender, para que las medidas legales de delimitación o regulación general del derecho de propiedad se consideren efectuadas en el marco constitucional y respetuosas con el contenido esencial de este derecho, ineluctablemente, han de ser también razonables o proporcionadas.

3.1.2. El principio de proporcionalidad como componente de la garantía del contenido esencial del derecho de propiedad

Acabamos de señalar que el Tribunal Constitucional, cuando por primera vez se pronuncia en la STC 37/1987 sobre el límite que ejerce la garantía del contenido esencial sobre la definición legal del contenido del derecho de propiedad o, lo que es lo mismo, sobre las medidas legales de delimitación de dicho derecho, además de hacer referencia a lo que el Tribunal Constitucional ha venido identificando como «contenido esencial» del derecho (recognoscibilidad de cada tipo de derecho dominical en el momento histórico correspondiente y practicabilidad y posibilidad efectiva de realización del derecho)⁸⁴, prohíbe expresamente que las limitaciones y deberes que se impongan al propietario en aras de cumplir con la función social del bien del que es titular vayan «más allá de lo razonable» (FJ 2). Por consiguiente, como ya hemos adelantado, consideramos que el legislador a la hora de llevar a cabo su labor delimitadora del derecho de propiedad ha de respetar el principio de proporcionalidad, pues, de lo contrario, se vería vulnerada la garantía del contenido esencial que establece el art. 53.1 CE.

Aunque, ciertamente, no son muchos los pronunciamientos en los que el Tribunal Constitucional ha aplicado este criterio *ratio decidendi* a la hora de pronunciarse sobre la vulneración del contenido esencial del derecho a la propiedad -pues, como hemos apuntado, el Tribunal se acoge a la concepción absoluta del contenido esencial-, es posible destacar algunos de ellos, en los que, de forma clara, puede comprobarse cómo el Tribunal Constitucional recurre a la proporcionalidad de la medida legal de delimitación del derecho para decidir sobre una posible vulneración del art. 33 CE.

⁸⁴ Esto es lo que nosotros hemos recalificado como «recognoscibilidad del derecho», adicionando el matiz de la mínima utilidad económica, para lo que consideramos una mejor comprensión de la jurisprudencia constitucional.

El primero de ellos es la STC 109/2003, de 5 de junio, relativa a la caducidad de las autorizaciones administrativas de apertura de farmacias por cumplimiento de la edad de setenta años o por conseguir otra autorización. El Tribunal Constitucional «[c]onsiderando, [...], que las farmacias son establecimientos sanitarios privados de interés público, sometidos por ello a autorización administrativa», llega a la conclusión de que «la caducidad de dicha autorización en casos tasados y *proporcionados* no menoscaba el art. 33 CE, máxime cuando queda garantizado el derecho del titular de la oficina a la libre disposición de los locales y enseres» (FJ 13)⁸⁵.

Por su parte, en la STC 204/2004, de 18 de noviembre, el máximo intérprete de la Constitución resuelve que la declaración de abandono -y pérdida del derecho de propiedad- de los saldos de las cuentas corrientes, por parte de su titular, establecida en el inciso final del art. 29.2 del Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General Presupuestaria, respeta el contenido esencial del derecho de propiedad, habida cuenta de que «la carga que del precepto se deriva para el titular de la cuenta, esto es, la realización en el plazo de veinte años de cualquier acto de gestión que implique el ejercicio de su derecho no puede calificarse de *irrazonable o desproporcionada* o, más aún, no puede afirmarse que imposibilite, haga impracticable o dificulte más allá de lo razonable el ejercicio por su titular de las facultades dominicales sobre el bien ni, en fin, que despoje el derecho de una efectiva y real protección» (FJ 7)⁸⁶.

Por último, en la STC 112/2006, de 5 de abril, el Tribunal Constitucional rechaza que afecten al contenido esencial del derecho de propiedad las exigencias impuestas a determinados operadores (aquellos que actúen por el sistema de pago por consumo) para el desarrollo de las negociaciones de la cesión de derechos de retransmisión de acontecimientos y competiciones deportivas. Para ello se basa en que se trata de medidas legales de delimitación o regulación general del contenido del derecho que respetan perfectamente el art. 33 CE en tanto que constituyen «obligaciones establecidas de acuerdo con las leyes, en atención a valores o intereses que el legislador democrático ha considerado como propios de la comunidad, *obligaciones que no van más allá de lo razonable*, y sin que aquél haya sobrepasado las barreras a partir de las cuales el derecho dominical, y las facultades de disponibilidad que supone, no resultan reconocibles en nuestro momento histórico y en la posibilidad efectiva de realizar el derecho» (FJ 14)⁸⁷.

En suma, basta atender a estos pronunciamientos y a la doctrina general sobre el contenido del derecho a la propiedad para que resulte difícil excluir el principio de proporcionalidad como elemento integrante de la garantía del necesario respeto de su

⁸⁵ La cursiva en la cita es nuestra.

⁸⁶ La cursiva es, nuevamente, nuestra.

⁸⁷ Una vez más, la cursiva es nuestra.

contenido esencial. Este principio, con carácter general, incluye tres exigencias, que deben cumplirse sucesivamente: la idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad en sentido estricto⁸⁸. En apretada síntesis, los tres juicios que conforman dicho principio podrían resumirse como sigue: el juicio de idoneidad vela por que la injerencia en el derecho posibilite la consecución del fin constitucional para el que se establece la medida; el juicio de necesidad exige que la medida de intervención sea necesaria, en el sentido de que no exista otra que, siendo igualmente eficaz para la finalidad que se pretende, resulte menos lesiva para el derecho en cuestión; y, por último, el juicio de proporcionalidad en sentido estricto exige que la injerencia sea equilibrada, para lo que se ha de ponderar o valorar la intervención en el derecho subjetivo en relación con la relevancia de la realización del fin perseguido⁸⁹.

Anteriormente hemos argumentado que, en nuestra opinión, podría afirmarse que el principio de proporcionalidad forma parte de la garantía constitucional que ocupa nuestra atención en este Capítulo⁹⁰. Esta afirmación supone que, si consideramos que el principio de proporcionalidad es un componente más del contenido esencial, y este último límite se dirige únicamente al legislador⁹¹, «estamos aludiendo a la vinculación del legislador a las exigencias dimanantes de este principio»⁹², es decir, estamos hablando de la proporcionalidad *en la ley* y no en aplicación de la ley⁹³, y eso implica que aquellas

⁸⁸ Textualmente, el Tribunal Constitucional ha señalado en la STC 48/2005, de 3 de marzo, y, posteriormente, en pronunciamientos más recientes que «para comprobar si una determinada actuación de los poderes públicos supera el principio de proporcionalidad es necesario constatar si cumple las tres condiciones siguientes: a) si la medida es idónea o adecuada para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido por ella (juicio de idoneidad); b) si la medida idónea o adecuada es, además, necesaria, en el sentido de que no exista otra medida menos lesiva para la consecución de tal fin con igual eficacia (juicio de necesidad); y, c) si la medida idónea y menos lesiva resulta ponderada o equilibrada, por derivarse de su aplicación más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o intereses en conflicto (juicio de proporcionalidad en sentido estricto) (por todas, la STC 70/2002, de 3 de abril, FJ 10, en relación con el control de la actuación administrativa; y STC 55/1996, de 28 de marzo, FFJJ 6, 7, 8 y 9, con respecto a la supervisión de la actividad legislativa)» (FJ 7). Sobre las exigencias que dimanen del principio de proporcionalidad, véase BARNÉS VÁZQUEZ, J.: «El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar», *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 5, 1998, págs. 46 y 47.

⁸⁹ BUENO GALLARDO, E.: *La configuración constitucional del derecho a la intimidad. En particular, el derecho a la intimidad de los obligados tributarios*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2009, págs. 681 y 682.

⁹⁰ Por su parte, el profesor JIMÉNEZ CAMPO considera que el respeto al contenido esencial de los derechos y, complementariamente a éste, al principio constitucional de igualdad «definen, sin añadidos, los límites materiales de la legislación sobre los derechos fundamentales» y, por tanto, resulta innecesario añadir a las anteriores exigencias el principio de proporcionalidad. Para la comprensión de su postura, véase JIMÉNEZ CAMPO, J.: *Derechos fundamentales: concepto y garantías*, cit., págs. 74-80.

⁹¹ Explica JIMÉNEZ CAMPO que «el “contenido esencial” de los derechos vincula sólo al legislador (STC 123/1983, FJ 3). No es ya que así derive, con claridad plena, del tenor literal, del artículo 53.1, sino que la lógica o razón de ser de este límite se pierde, por entero, al proyectarlo sobre el aplicador del Derecho, en concreto, sobre el juez» (*Ibidem*, pág. 68).

⁹² BUENO GALLARDO, E.: *La configuración constitucional del derecho a la intimidad. En particular, el derecho a la intimidad de los obligados tributarios*, cit., pág. 679.

⁹³ BARNÉS se pronuncia sobre la diferenciación entre la aplicación del principio de proporcionalidad «en la ley» y «en aplicación de la ley», explicando que «la densidad del control jurídico es distinta según se trate del legislador o de los poderes públicos que interpretan y aplican las leyes», pues «en términos

exigencias se suavizan, precisamente, por la razón de que, como señala el Tribunal Constitucional en las sentencias reseñadas, hay que tener en cuenta «que en las decisiones de índole social y económica se reconoce al legislador un amplio margen de apreciación sobre la necesidad, los fines y las consecuencias de sus disposiciones» (SSTC 16/2018, FJ 17 y 32/2018, FJ 8).

A mayor abundamiento, cuando se trata de determinar si una determinada medida legal de delimitación del contenido del derecho de propiedad respeta la garantía constitucional que establece el art. 53.1 CE, creemos que ni siquiera es posible sostener que operen rigurosa y consecutivamente los tres juicios a los que nos acabamos de referir⁹⁴.

Para efectuar esta afirmación nos basamos en la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En primer lugar, cabe indicar que en las contadas ocasiones en las que el Tribunal hace mención expresa a la proporcionalidad en el momento de enjuiciar la vulneración del contenido esencial del derecho de propiedad, no llega a aplicar el triple juicio en que consiste el principio de proporcionalidad en sentido amplio⁹⁵. Y, en segundo lugar, es preciso señalar que cuando el máximo intérprete de la Constitución, en las SSTC 16/2018 y 32/2018, establece que, junto con el contenido esencial, el legislador del derecho de propiedad debe respetar también el «equilibrio justo» o «relación razonable entre los medios empleados y la finalidad pretendida», se está refiriendo a la proporcionalidad tal y como la entiende y aplica el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en su jurisprudencia.

El Tribunal Constitucional se está refiriendo, concretamente, al requisito de la proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida (conocido como «*fair balance*»), que exige que la medida en cuestión mantenga un adecuado equilibrio entre las exigencias del interés general y las que requiere la protección de los derechos fundamentales de los individuos; equilibrio que se verá quebrantado si el titular del derecho asume una carga desproporcionada y excesiva⁹⁶.

constitucionales, el legislador goza de un amplio margen de maniobra o apreciación o, si se prefiere, en expresión clásica tiene “derecho a equivocarse”» (BARNÉS, J.: «El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar», cit., págs. 46 y 47).

⁹⁴ A juicio de REY MARTÍNEZ, en relación con la función social de la propiedad, no juega ni el subprincipio de exigibilidad o necesidad, pues «reduciría en exceso el ámbito de libertad del que el legislador debe disponer para regular el derecho de propiedad, ni tampoco el de idoneidad ya que es evidente que el legislador no dispone (a diferencia de lo que ocurre con la Administración) de diversos medios para configurar la propiedad (que es el presupuesto para que pueda jugar este principio)» (REY MARTÍNEZ, F.: *La propiedad privada en la Constitución Española*, Boletín Oficial del Estado y Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1994, pág. 370).

⁹⁵ Nos estamos refiriendo a las SSTC 109/2003, de 5 de junio, FJ 13; 204/2004, de 18 de noviembre, FJ 7; y 112/2006, de 5 de abril, FJ 14.

⁹⁶ Por todas, SSTDH de 23 de septiembre de 1982, asunto *Sporrong and Lönnroth v. Sweden*, § 69, y, de 21 de febrero de 1986, asunto *James and others v. the United Kingdom*, § 50.

Se trata del tercero de los requisitos que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en lo sucesivo, TEDH), ha de reunir una injerencia en el derecho de toda persona al respeto de sus bienes para que no conculque el art. 1 del Protocolo adicional al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, de 20 de marzo de 1952. El tenor literal de este precepto dice así:

«Toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.

Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas».

Este art. 1 del Protocolo adicional «está reconocido en el art. 33 de nuestra Constitución» (STC 112/2006, de 5 de abril, FJ 10), por lo que ambos preceptos presentan sustanciales similitudes. Al igual que sucede con el art. 33 CE, el mencionado precepto del Protocolo adicional contiene tres reglas que se interconectan y que precisan de una interpretación sistemática y conjunta. La primera se corresponde con la primera frase de su primer párrafo y enuncia el derecho de toda persona física o jurídica al respeto de sus bienes. La segunda, contenida en la siguiente frase de este primer párrafo, se refiere a la privación de los bienes por causa de utilidad pública. Por último, la tercera norma (la que a nosotros más interesa), plasmada en el segundo párrafo de este artículo, reconoce a los Estados el derecho a regular, a través de las leyes, el uso de los bienes de acuerdo con el interés general⁹⁷.

En efecto, la STC 112/2006, de 5 de abril, asocia de forma expresa el art. 33 de nuestra Constitución al art. 1 del Protocolo adicional, pues determina que cuando se trata de medidas legales de delimitación que no suponen *per se* la ablación del derecho de propiedad, nos encontramos «ante un caso de las que en el artículo 1.2 del Protocolo adicional al Convenio para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales de 20 de marzo de 1952 se han denominado “leyes ... necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general”, que tienen derecho a poner en vigor los Estados sin perjuicio de la vigencia de la regla, expresada en

⁹⁷ MENÉNDEZ SEBASTIÁN, E. M.^a; TOLIVAR ALAS, L.: «El derecho de propiedad desde la perspectiva del TEDH», en AA.VV.: *Derechos fundamentales y otros estudios: en homenaje al Prof. Dr. Lorenzo Martín-Retortillo*, vol. II, El Justicia de Aragón, Zaragoza, 2009, pág. 1803.

el mismo artículo, de que “Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes”» (FJ 20).

Pues bien, como indicábamos, cuando el Tribunal Constitucional se refiere, en el ámbito del derecho de propiedad, al «justo equilibrio» o «relación razonable entre los medios empleados y la finalidad pretendida» se están flexibilizando las exigencias del principio de proporcionalidad⁹⁸. Prueba de ello son las sentencias del Tribunal de Estrasburgo que cita el Tribunal seguidamente de efectuar la alusión al necesario respeto del «justo equilibrio». En concreto, hace referencia, entre otras, a la STEDH de 21 de febrero de 1986, relativa al asunto *James and others v. the United Kingdom*. En ella se plasma la doctrina relativa a la proporcionalidad en la exégesis del art. 1 del Protocolo adicional y, en concreto, se señala que la medida en cuestión, por un lado, ha de ser apropiada para alcanzar su objetivo y, por otro lado, no debe resultar desproporcionada (§ 50). Asimismo, el TEDH añade que la existencia de soluciones alternativas no hace que la medida resulte injustificada, sino que constituye un factor, junto con otros, relevante para determinar si los medios elegidos pueden considerarse razonables y adecuados para lograr el objetivo legítimo que se persigue, teniendo en cuenta la necesidad de lograr un «equilibrio justo» (§ 51).

De todo lo anterior se desprende que, por lo que respecta al art. 1 del Protocolo Adicional, para que se entienda respetado ese equilibrio justo no parece que deban superarse escrupulosa y consecutivamente los tres juicios que conforman el principio de proporcionalidad, pues el Tribunal de Estrasburgo en esta misma sentencia rechaza que haya de asegurarse la estricta aplicación del juicio de necesidad en la interpretación de este artículo (§ 50). Este Tribunal considera que, siempre que la medida sea razonable y adecuada para alcanzar el fin legítimo perseguido, no le corresponde a él, sino al legislador nacional, determinar si la norma constituye la mejor solución para abordar el problema⁹⁹, lo que no empece para que se tenga en consideración, como elemento

⁹⁸ Es preciso aclarar que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo concerniente al art. 1 del Protocolo adicional, para proceder a analizar la proporcionalidad de cualquier injerencia de un ente público en el disfrute pacífico de los bienes de una persona, se ha debido constatar su existencia (y si se trata de un supuesto de reglamentación de uso o de privación de bienes) y ha de haberse determinado, asimismo, que la misma cuenta con base legal y que persigue un interés general que no puede considerarse manifiestamente irrazonable (entre otras muchas, cabe destacar, por su claridad tanto en la exposición de la doctrina del Tribunal como en la aplicación de la misma en el caso concreto, la STEDH de 22 de mayo de 2018, asunto *Zelenchuk and Tsytsyura v. Ukraine*, §§ 97-103).

⁹⁹ Esta misma interpretación extrae de la sentencia relativa al asunto *James and others*, BARCELONA LLOP. Concretamente, advierte que esta resolución «aclaró ya que la existencia de soluciones alternativas no convierte en injustificada la privación siempre y cuando la medida sea razonable y adecuada para alcanzar la finalidad legítima perseguida. Y eso no es aplicar el juicio de proporcionalidad en el sentido que dice nuestro Tribunal Constitucional, pues supone renunciar al análisis de si una injerencia menos gravosa que la privación de la propiedad pudiera haber sido igualmente apta para la consecución del fin pretendido» (BARCELONA LLOP, J.: «Privación de la propiedad y expropiación forzosa en el sistema del Convenio Europeo de Derechos Humanos», cit., pág. 77). En sentido similar, explica BARNÉS que «desde antiguo el TEDH [...] parece entender que los Estados contratantes son los únicos jueces de la “necesidad de la

relevante a la hora de valorar la existencia de ese equilibrio justo, la posibilidad de haber logrado el mismo objetivo mediante una injerencia menos invasiva en el contenido del derecho (§51).

En el asunto *Zelenchuk and Tsytsyura v. Ukraine*, de 22 de mayo de 2018, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos reitera la idea de que la posible existencia de soluciones alternativas no menoscaba por sí misma la validez de la justificación que subyace a la promulgación de la medida legal, efectuada en el interés general. Y añade que, aunque no corresponde a este Tribunal determinar si dicha medida representa la mejor solución, sigue siendo necesario que existan motivos para elegir una solución más restrictiva y, por tanto, la existencia de soluciones alternativas constituye un factor relevante para determinar si los medios elegidos pueden considerarse razonables y adecuados para alcanzar el objetivo legítimo perseguido en aras de lograr un equilibrio justo entre el interés general y la protección del derecho de propiedad (§ 128)¹⁰⁰.

Finalmente, cabe señalar que la referencia que hemos efectuado al art. 1 del Protocolo adicional y a la interpretación que sobre el mismo efectúa el Tribunal de Estrasburgo se fundamenta en el art. 10.2 de la Carta Magna, en virtud del cual las normas relativas a los derechos fundamentales se han de interpretar de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales. No obstante, nuestras palabras no han de interpretarse en el sentido de que se esté abogando por la directa aplicación del art. 1 del Protocolo como equivalente al art. 33 CE, pues no desconocemos que el Tribunal Constitucional ha dejado claro que la interpretación a la que alude el citado art. 10.2 del Texto Constitucional no convierte a los tratados y acuerdos internacionales «en canon autónomo de validez de las normas y actos de los poderes públicos desde la perspectiva de los derechos fundamentales». En tal

injerencia” sobre el derecho de propiedad y, por consiguiente, libres para optar por un medio u otro. De ahí podría concluirse que el TEDH, en el ámbito del derecho de propiedad, admite sólo dos elementos de los tres que componen el principio de proporcionalidad: el de idoneidad o aptitud para alcanzar el fin y el de proporcionalidad en sentido estricto, como ponderación entre el interés general de la comunidad y la salvaguarda del derecho fundamental» [BARNÉS, J.: «La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre la propiedad privada», en AA.VV. (Coord. BARNÉS, J.): *Propiedad, expropiación y responsabilidad. La garantía indemnizatoria en el Derecho Europeo y Comparado*, Tecnos, Madrid, 1995, págs. 128 y 129].

¹⁰⁰ Si, como ya hemos comentado, el Tribunal Constitucional respeta «la libertad de configuración política que corresponde al poder legislativo», siendo ésta la razón de ser de la relajación del juicio de necesidad a la hora de enjuiciar la proporcionalidad *en la ley* (BUENO GALLARDO, E.: *La configuración constitucional del derecho a la intimidad. En particular, el derecho a la intimidad de los obligados tributarios*, cit., pág. 683), es completamente lógico que, un Tribunal internacional, como es el Tribunal de Estrasburgo, preserve la autonomía de los Estados y, en concreto, de los legisladores nacionales para elegir la mejor medida en relación con el fin perseguido. Sobre esta cuestión, BARNÉS explica que «la última razón por la que el TEDH no parece servirse del criterio de la necesidad (o también llamado de la “menor intervención posible”), inherente al principio de proporcionalidad estriba, [...] en que un Tribunal Internacional ha de reconocerle al legislador nacional un margen de maniobra y apreciación aún mayor que el que pueda concederle por hipótesis su respectivo Tribunal Constitucional, que tendrá en principio más elementos de juicio y proximidad con el propio ordenamiento» (BARNÉS, J.: «La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre la propiedad privada», cit., págs. 128 y 129).

caso, prosigue el Tribunal, «sobraría la proclamación constitucional de tales derechos, bastando con que el constituyente hubiera efectuado una remisión a las Declaraciones internacionales de Derechos Humanos o, en general, a los tratados que suscriba el Estado español sobre derechos fundamentales y libertades públicas» (por todas, STC 64/1991, de 22 marzo, FJ 4).

Nos referimos a la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo atinente al art. 1 del Protocolo adicional como «fuente interpretativa» que contribuye a la identificación del contenido del derecho a la propiedad privada que garantiza el art. 33 CE¹⁰¹, para justificar la inclusión del principio de proporcionalidad -con los matices que hemos expuesto- dentro de la garantía del necesario respeto al contenido esencial de este derecho¹⁰².

En suma, la inclusión del principio de proporcionalidad dentro de esta garantía constitucional quedaría justificada, fundamentalmente, por la razón de que el Convenio Europeo de Derechos Humanos (en adelante, CEDH) «se erige en contenido mínimo iusfundamental del sistema europeo de protección»¹⁰³ y, habida cuenta de que la doctrina jurisprudencial de Estrasburgo es imprescindible para el correcto conocimiento del contenido de los Derechos Humanos y, en particular, del derecho que garantiza el art. 1 del Protocolo adicional a este Convenio, está claro que la exégesis que del mismo efectúa el TEDH constituye el contenido mínimo que ha de garantizarse en la interpretación que del art. 33 CE efectúe el Tribunal Constitucional¹⁰⁴. Más aún cuando la doctrina que sobre

¹⁰¹ En la STC 64/1991, de 22 marzo, FJ 4, el Tribunal Constitucional señala que, en virtud del art. 10.2 CE, los textos y acuerdos internacionales constituyen «una fuente interpretativa que contribuye a la mejor identificación del contenido de los derechos cuya tutela se pide a este Tribunal Constitucional» (FJ 4).

¹⁰² MEDINA GUERRERO sostiene que «la utilidad del artículo 10.2 CE estriba en que ofrece al intérprete unos sólidos puntos de referencia para elucidar aquellos casos, nada infrecuentes, en los que de la Constitución es imposible inferir con claridad si una determinada garantía o facultad puede entenderse integrante del contenido constitucionalmente protegido de un determinado derecho fundamental» (MEDINA GUERRERO, M.: *La vinculación negativa del legislador a los derechos fundamentales*, cit., págs. 17 y 18). Este autor, ciertamente, parece estar refiriéndose al contenido protegido *prima facie* por la Constitución y no, como es nuestro caso, al contenido esencial del derecho fundamental. En relación con este último, señala JIMÉNEZ CAMPO que para «determinar lo que sea el invocado “contenido esencial” de los derechos fundamentales no ofrece la Constitución otra pauta interpretativa que la genérica establecida en su artículo 10.2» (JIMÉNEZ CAMPO, J.: *Derechos fundamentales: concepto y garantías*, cit., pág. 68).

¹⁰³ A juicio de BORRERO MORO, «en aquellos supuestos de ordenación paralela de derechos fundamentales, tanto en el Convenio como en la CE, la aplicación del Convenio, si existe un estándar nacional inferior al convencional, determinaría interpretar al alza el precepto constitucional a la luz del convencional» (BORRERO MORO, C. J.: *Claves en el sistema europeo de protección del contenido de los derechos fundamentales ordenadores de los procedimientos tributarios*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pág. 112). Del mismo modo, afirma BARNÉS que el Convenio «representa un mínimo común denominador, inexcusable, por encima del cual, tanto las respectivas Constituciones internas cuanto, sobre todo, la legislación nacional, puede añadir una mayor protección» (BARNÉS, J.: «El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar», cit., pág. 21).

¹⁰⁴ En idéntico sentido, pero en relación con el art. 8 CEDH, señalaba algunos años antes la profesora BUENO GALLARDO que, si la interpretación efectuada por el Tribunal de Estrasburgo «del derecho al respeto de la vida privada y familiar constituye, *ex art. 10.2 CE, el contenido mínimo que en todo caso habrá de ser preservado* en la exégesis del art. 18.1 CE, resulta posible concluir ya que la observancia del principio de proporcionalidad no es una exigencia añadida al respeto de la garantía del contenido esencial, sino que, necesariamente, forma parte de esta última» (BUENO GALLARDO, E.: *La configuración*

el mismo emana del Tribunal Europeo de Derechos Humanos cada vez está ganando más fuerza, como criterio hermenéutico, en la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional haciéndose en ella, incluso, referencias expresas al criterio del «justo equilibrio» como garantía última que ha de ser preservada cuando el legislador regula o configura la función social como uno de los elementos definitorios del derecho.

Un buen ejemplo de ello es la STC 112/2021, de 13 de mayo, en la que el Tribunal Constitucional se pronuncia sobre «la aplicación del principio de proporcionalidad a las cargas, límites u obligaciones impuestas al ejercicio de [determinados] derechos de contenido patrimonial» (FJ 6) relacionados con el ejercicio de la actividad agrícola y la protección medioambiental del Mar Menor. En ella se ha vuelto a hacer alusión al «canon del justo equilibrio», al que se hizo referencia en la STC 16/2018, FJ 17, y, posteriormente, en la STC 32/2018, FJ 7. Sin embargo, este pronunciamiento reviste especial interés porque avanza un paso más, determinando el contenido que la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional atribuye a dicho canon.

Por un lado, el máximo intérprete de la Constitución confirma en esta resolución, lo que venimos defendiendo en las páginas precedentes, que es que dicho canon no exige la aplicación de los tres pasos sucesivos que conforman el juicio de proporcionalidad o, lo que es lo mismo, descarta la estricta aplicación del juicio de necesidad que obliga a controlar que no exista otra medida que, siendo también eficaz con respecto a la finalidad perseguida, resulte menos lesiva para el derecho de propiedad. Particularmente, el garante último de la Carta Magna aclara que el principio de proporcionalidad, ciertamente, se ha aplicado en procesos de control de constitucionalidad de las leyes. No obstante, «se trata de un principio que es “en el ámbito de los derechos fundamentales en el que normalmente y de forma muy particular resulta aplicable” (STC 172/2020, FJ 4, con cita de la STC 215/2016, de 15 de diciembre, FJ 8, que rechazó su aplicación). Por el contrario, *cuando se trata de acomodar la explotación económica de bienes o empresas a intereses colectivos*, este tribunal ha reconocido al legislador un amplio margen de apreciación sobre la necesidad, los objetivos y las consecuencias de sus disposiciones» (FJ 6)¹⁰⁵.

De este modo, deja claro que «ni en la delimitación de la función social de la propiedad (art. 33.2), ni en la regulación del ejercicio de actividades económicas (art. 38), el legislador está sujeto *ex Constitutione* al test de proporcionalidad que invocan los recurrentes, sino a un canon de justo equilibrio, razonabilidad o adecuación de las

constitucional del derecho a la intimidad. En particular, el derecho a la intimidad de los obligados tributarios, cit., pág. 677). Y, en general, BARNÉS sostiene que «el legislador nacional habrá de respetar el mínimo de proporcionalidad de la injerencia que se derive del CEDH en relación con cada libertad» (BARNÉS, J.: «El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar», cit., pág. 21).

¹⁰⁵ La cursiva es nuestra.

medidas al objetivo perseguido, y al respeto del contenido esencial de ambos derechos (art. 53.1 CE)» (FJ 6).

Así pues, el Tribunal concibe el «canon del justo equilibrio» como equivalente al «canon de la razonabilidad» empleado, entre otras, en la STC 111/2017, de 5 de octubre, FJ 4 b), en aras del enjuiciamiento de «la constitucionalidad de las leyes desde la perspectiva de la libertad de empresa constitucionalmente garantizada», el cual se resume en que «“[...] [l]as condiciones que se establezcan deben ajustarse a un canon de razonabilidad en el sentido de que respondan a un objetivo constitucionalmente legítimo y sean idóneas o adecuadas para conseguirlo sin que su intensidad llegue al punto de suponer un impedimento práctico del libre ejercicio de la actividad económica [...]”» (FJ 6).

Sin embargo, en esta sentencia no se integra, como abogamos nosotros, el límite del «equilibrio justo» dentro de la garantía del respeto al contenido esencial. Ambos límites, se diferencian, una vez más, puesto que el Tribunal Constitucional sigue atribuyendo a la garantía constitucional establecida en el art. 53.1 CE un contenido meramente material. En relación con el contenido esencial del derecho de propiedad, textualmente, señala el Tribunal que «conforme a nuestra jurisprudencia, el límite para el legislador en esa función de delimitación a que está llamado en el art. 33.2 es que “la traducción institucional de tales exigencias colectivas no puede llegar a anular la utilidad meramente individual del derecho” [STC 37/1987, FJ 2, y posteriormente SSTC 170/1989, de 19 de octubre, FJ 8 b); 204/2004, de 18 de noviembre, FJ 5, y 141/2014, de 11 de septiembre, FJ 9]» (FJ 7).

Finalmente, descarta la vulneración de la garantía del respeto al contenido esencial de la propiedad (art. 53 CE) con base en los siguientes argumentos: 1) Las condiciones impuestas legalmente al ejercicio de la actividad agrícola no llegan a «anular la utilidad meramente individual del derecho de propiedad o a imposibilitar *de facto* la explotación agrícola del suelo» y, además, resulta probada la necesidad real de la medida -aquí, el Tribunal Constitucional estaría apelando al contenido esencial como «componente sustancial»¹⁰⁶-; (2) dichas condiciones persiguen «la consecución de un objetivo constitucionalmente legítimo, como es la defensa y restauración del medio ambiente (art. 45 CE)»; y (3) se trata de «medidas idóneas en abstracto, o “constitucionalmente adecuadas”, para alcanzar el objetivo perseguido: la defensa y restauración del medio ambiente» (FJ 8).

¹⁰⁶ MEDINA GUERRERO, M.: *La vinculación negativa del legislador a los derechos fundamentales*, cit., pág. 11.

3.2. La compatibilidad del deber de dar uso efectivo de vivienda con el contenido esencial del derecho de propiedad

Expuesta la doctrina constitucional relativa al contenido esencial del derecho de propiedad (art. 53.1 en relación con el art. 33 CE), hora es ya de dar respuesta a la cuestión de si la imposición del deber de dar uso habitacional a una vivienda podría vulnerar dicha garantía, por suponer una clara restricción de la facultad de decisión de su titular en relación con el destino del bien en cuestión.

Para responder esta cuestión hemos de partir de los argumentos aducidos por el Tribunal Constitucional a la hora de resolver un motivo de impugnación alegado de manera recurrente en una serie de recursos de inconstitucionalidad que tienen por objeto la impugnación de, entre otras, disposiciones de normas autonómicas en materia de vivienda que introducen el deber o la obligación de dar uso a las viviendas. Concretamente, el motivo de inconstitucionalidad esgrimido en los distintos recursos de inconstitucionalidad interpuestos por la Presidencia del Gobierno consiste en la alegación de que al establecer este deber como parte integrante del contenido esencial del derecho de propiedad de la vivienda se incide en dicho contenido esencial, rebasándose, de esta forma el campo de actuación del legislador.

Los argumentos que nos disponemos a analizar se exponen por primera vez en las ya muy conocidas SSTC 16/2018, FJ 5, y 32/2018, FJ 3, y a ellos directamente se remiten ulteriores pronunciamientos del Tribunal Constitucional en los que se resuelve la mencionada tacha de inconstitucionalidad en relación con preceptos de contenido análogo de otras Comunidades Autónomas, a saber: la STC 43/2018, de 26 de abril, FJ 5 c), en relación con la Ley 2/2014, de 20 de junio, de modificación de la Ley 2/2003, de 30 de enero, de Vivienda de Canarias y de medidas para garantizar el derecho a la vivienda; la STC 80/2018, de 5 de julio, FJ 4, con respecto a la Ley 2/2017, de 3 de febrero, por la función social de la vivienda de la Comunidad Valenciana; la STC 97/2018, de 19 de septiembre, FJ 4, en lo que concierne a la Ley 3/2015, de 18 de junio, de vivienda del País Vasco; y, en fin, la STC 106/2018, de 4 de octubre, FJ 2, por lo que respecta a la Ley 2/2017, de 17 de febrero, de emergencia social de la vivienda de Extremadura.

Mención especial merece, de entre las dos sentencias de cabecera, la STC 32/2018, pues, como sabemos, el art. 1.3 de la Ley 1/2020 del Parlamento Andaluz, a diferencia de lo que ocurre en el caso de la Ley navarra, establece el deber expreso y genérico de destinar de forma efectiva el bien a uso habitacional. No obstante, es preciso advertir que, aunque la STC 32/2018 resulta particularmente relevante por pronunciarse específicamente sobre la imposición de este deber, ésta no hace otra cosa que reproducir los mismos argumentos aportados por el Tribunal Constitucional en la STC 16/2018 al

enjuiciar los arts. 52.2 a), 66.1 y 72.2 de la Ley Foral 10/2010, es decir, al pronunciarse sobre las consecuencias del incumplimiento del mismo.

Concretamente, sobre el deber de dar uso habitacional a la vivienda se pronuncia el Tribunal Constitucional en el FJ 7 de la STC 32/2018, alcanzando dos conclusiones relevantes. En primer lugar, descarta que el establecimiento de este deber suponga una innovación o una regulación nueva del contenido esencial del derecho de propiedad de las viviendas ubicadas en Andalucía. Compartimos esta conclusión por la razón de que tenemos claro que la función social, como elemento integrante del contenido del propio derecho a la propiedad privada, lo que regula es el contenido que inicialmente garantiza el enunciado del derecho que efectúa el primer apartado del art. 33 CE, mediante la restricción del haz de facultades individuales que conforman la vertiente subjetiva de este derecho, pero, de ningún modo, podría entenderse que regula el contenido esencial. En efecto, basta acudir a la redacción del art. 33.2 CE para constatar que lo que delimita la función social es el «contenido» del derecho a la propiedad privada y a la herencia, sin que se haga referencia alguna en ella al carácter «esencial» de dicho contenido¹⁰⁷. El contenido esencial es, en fin, la garantía que impide que, por mor de la función social, se desvirtúe el derecho a la propiedad privada.

En segundo lugar, el intérprete supremo de nuestra Constitución rechaza en la STC 32/2018 que con la imposición de este deber se infrinja el principio de proporcionalidad. Si bien es cierto que el Tribunal Constitucional no se pronuncia expresamente sobre la cuestión de si este deber vulnera el contenido esencial del derecho de propiedad, sino sobre el eventual quebrantamiento del principio de proporcionalidad, no es menos cierto que efectúa, *obiter dicta*, una interesante referencia al mismo, que ya conocemos. Por su relevancia, transcribimos literalmente las palabras del supremo intérprete del texto constitucional:

«[...] el legislador del derecho de propiedad, *aparte del necesario respeto a su contenido esencial que predica el art. 53.1 CE de ‘los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo Segundo del presente Título’*, no encuentra

¹⁰⁷ La doctrina científica parece coincidir en la idea de que la función social delimita el contenido de la propiedad, pero no su contenido esencial. Entre otros, cabe mencionar a REY MARTÍNEZ, quien tajantemente afirma que «por supuesto el artículo 33.2 CE no se refiere al contenido “esencial”, ya que sería un contrasentido confiar al legislador tal configuración» (REY MARTÍNEZ, F.: *La propiedad privada en la Constitución Española*, cit., pág. 347). En idéntico sentido, señala AGUDO GONZÁLEZ que una interpretación sistemática de los arts. 33 y 53.1 CE «exige entender [...] que en ningún caso la función social forma parte del contenido esencial del derecho a la propiedad» (AGUDO GONZÁLEZ, J.: «Concepción estatutaria y propiedad inmobiliaria. O la crónica de la desvalorización anunciada del derecho fundamental a la propiedad privada», cit., pág. 27). Por su parte, RODRÍGUEZ DE SANTIAGO sostiene que «[e]l contenido esencial (art. 53.1 CE) es cabalmente el límite que no puede traspasar el legislador invocando exigencias de la función social. Y ese “límite de los límites” ya no incluye la función social, sino [...] justamente un resto mínimo de “utilidad meramente individual” que permita que eso que se sigue llamando propiedad siga siendo reconocible como tal» (RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M.ª: «Artículo 33», cit., pág. 1161).

otro límite que el de no sobrepasar el ‘equilibrio justo’ o ‘relación razonable entre los medios empleados y la finalidad pretendida’ (por todas, asunto James y Otros c. Reino Unido, 21 de febrero de 1986, § 50), teniendo en cuenta que en las decisiones de índole social y económica se reconoce al legislador un amplio margen de apreciación sobre la necesidad, los fines y las consecuencias de sus disposiciones (inter alia, asunto James y Otros c. Reino Unido, 21 de febrero de 1986, § 46; asunto ex Rey de Grecia y otros c. Grecia, 23 de noviembre de 2000, § 87; asunto Broniowski c. Polonia, 22 de junio de 2004, § 149)”. La aplicación de lo anterior al inciso impugnado del artículo 1.3 de la Ley 1/2010, redactado por la Ley 4/2013, supone [...], que aunque este precepto contiene una restricción relevante para el titular del derecho de propiedad, el legislador, como explica la exposición de motivos de la norma, la adopta “en función de un fin de relevancia constitucional como es garantizar el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada (art. 47.1 CE), a lo que se une que un análisis de dichas medidas, respetuoso del amplio margen de apreciación que incumbe al legislador en este ámbito, conduce a este Tribunal a concluir que con ellas no se desborda el justo equilibrio entre los medios empleados y la finalidad pretendida”» (FJ 7)¹⁰⁸.

De este fragmento jurisprudencial, por un lado, se infiere algo que hemos comentado ya, que es que el Tribunal Constitucional diferencia claramente entre la exigencia del respeto al contenido esencial y el requisito, importado de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de no romper el «equilibrio justo» o «relación razonable entre los medios empleados y la finalidad pretendida». Por otro lado, el Tribunal reconoce que la imposición, al propietario de la vivienda, de la obligación de destinarla efectivamente a uso habitacional supone una considerable restricción de sus facultades, pero rechaza que vaya más allá de lo razonable atendiendo a la finalidad que persigue, finalidad ésta que encuentra amparo en la propia Constitución y, específicamente, en hacer efectivo el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada que reconoce el art. 47.1 CE.

Pese a que el Tribunal Constitucional no se pronuncia en esta sentencia específicamente sobre si el legislador, a la hora de delimitar el derecho de propiedad privada en aras de la función social de la vivienda, ha vulnerado el art. 33 CE por infringir su contenido esencial, nos atreveríamos a conjeturar que, de haberlo hecho, la respuesta habría sido negativa. Ciertamente, este deber supone la restricción de la facultad de decisión del titular de una vivienda atinente al destino de su propiedad, pues éste se ve constreñido a darle el uso o destino concreto que exige la ley, que es el habitacional, en detrimento de cualquier otro y de su propio deseo de mantenerla desocupada. Sin embargo, no creemos que el Tribunal Constitucional llegara a sostener que esta medida de delimitación o de regulación general del contenido de este derecho pudiera suponer la

¹⁰⁸ La cursiva es nuestra.

quiebra de su contenido esencial por los motivos que a continuación exponemos y que no son sino fruto de la sistematización efectuada de su jurisprudencia.

En primer lugar, creemos que el supremo intérprete del Texto Constitucional no entendería infringido el contenido esencial porque se trata de una delimitación en aras de la función social de la vivienda, que encuentra respaldo constitucional en el mandato que contiene el art. 47 CE de establecer las normas pertinentes para hacer efectivo el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Y, en segundo lugar, porque este deber y la restricción que comporta no suponen, en abstracto, la anulación de toda rentabilidad económica del propietario de la vivienda, pues éste mantiene la facultad de disponer de su bien inmueble, pudiendo decidir sobre su puesta en venta o en alquiler y recibiendo en ambos casos la correspondiente contraprestación, esto es, la oportuna retribución derivada del precio de la venta o una renta por ese arrendamiento, lo que, además, es generalmente factible en el contexto actual en el que existe escasez de oferta de viviendas en alquiler en las principales ciudades de nuestro país.

Por último, respecto a la proporcionalidad (en abstracto) de la medida de delimitación, ya se ha pronunciado el Tribunal Constitucional rechazando que con el establecimiento del deber genérico de dar uso a una vivienda se desborde el justo equilibrio entre los medios empleados y la finalidad pretendida.

La decisión del Tribunal Constitucional concerniente a la proporcionalidad de la medida, aunque parca en argumentos, se encuentra alineada con la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo relativa a las medidas de reglamentación del uso de los bienes en materia de vivienda y, más concretamente, en materia de requisas de viviendas para su cesión en arrendamiento y en el ámbito del control de los precios de los alquileres por parte del poder público. Pese a que a primera vista pudiera parecer que la temática se aleja de nuestro objeto de estudio, lo cierto es que la asociación resulta razonable, ya que en todos estos casos se producen injerencias en el derecho al disfrute pacífico de los bienes que quedan encuadradas dentro de las medidas de reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general, dado que no llegan a privar al propietario de su derecho de forma definitiva¹⁰⁹.

Asimismo, se trata de injerencias que, como el deber de dar ocupación efectiva a la vivienda, consisten en restricciones de, entre otras, la facultad de decisión del propietario respecto al uso, destino y aprovechamiento del inmueble. Entre otros pronunciamientos en los que también se enjuician medidas mediante las que se constriñe la facultad del propietario de decidir sobre el uso y destino del inmueble del que es titular,

¹⁰⁹ El TEDH determina que las medidas que no tengan por objeto la sustracción permanente o definitiva de la propiedad «no pueden considerarse formal o incluso *de facto* una expropiación, sino que constituyen un medio de control del uso de su propiedad por parte del Estado» (por todas, STEDH de 16 de junio de 2006, asunto *Hutten-Czapska vs. Polonia*, § 160).

privándosele, incluso, de la posibilidad de dar uso o vivir en su propia vivienda, merece ser destacada la STEDH de 16 de junio de 2006, asunto *Hutten-Czapska vs. Polonia*, relativa al régimen polaco de control del alquiler implementado tras la caída del régimen comunista en 1989, en aras de asegurar, en especial, a los inquilinos en una situación financiera precaria, la transición gradual desde un régimen de alquiler controlado por el Estado a un alquiler contractual totalmente negociado en un contexto marcado por la continua escasez de viviendas en alquiler y el elevado coste de compra de la vivienda.

En esta resolución, la Gran Sala del Tribunal Europeo de Derechos Humanos llega a la conclusión de que el régimen polaco de control del alquiler quebrantó el justo equilibrio entre los intereses generales y la protección del derecho de propiedad, fundamentalmente, por las siguientes razones: en primer lugar, debido a que en ningún momento el arrendamiento fue acordado libremente por las partes, sino que fue impuesto por el Estado polaco; en segundo lugar, debido a que la posibilidad de poner fin al arrendamiento por parte del propietario estaba seriamente limitada; y, en tercer lugar, puesto que los precios del alquiler no permitían sufragar los costes de mantenimiento de la propiedad, ocasionando el deterioro de la misma (§ 224).

Si bien es cierto que la restricción en el precio del alquiler solo es uno de los elementos considerados a la hora de valorar la proporcionalidad de la medida, no es menos cierto que podríamos considerarlo uno de los factores más relevantes en el enjuiciamiento de esta exigencia. En efecto, la Gran Sala suscribe plenamente las conclusiones tanto del Tribunal Constitucional polaco como de la Sala de la Sección Cuarta del Tribunal de Estrasburgo que, previamente, se habían pronunciado sobre el caso, consistentes en que la reducción -por parte de las autoridades polacas- de los precios del alquiler por debajo de los costes de mantenimiento había privado a los propietarios de los inmuebles de la propia esencia o sustancia mínima (en inglés, «*the very essence*») de sus derechos de propiedad y, en concreto, del derecho a recibir beneficios de su propiedad (§§ 203 y 239).

Con posterioridad a esta resolución, el TEDH se ha pronunciado sobre otros casos similares, entre los que podemos destacar las SSTEDH de 26 de septiembre de 2006, asunto *Ghigo v. Malta*, § 69; de 24 de octubre de 2006, asunto *Edwards v. Malta*, § 78; de 28 de enero de 2014, asunto *Bittó and others v. Slovakia*, §§ 113-116; y de 10 de julio de 2014, asunto *Statileo v. Croatia*, § 143. En todos estos asuntos se declara vulnerado el art. 1 de Protocolo adicional por la quiebra del principio de proporcionalidad, sobre la base de un denominador común, a saber: un valor del alquiler extremadamente bajo, es decir, fijado legalmente muy por debajo del precio del mercado, en combinación con la práctica imposibilidad de recuperar la posesión del bien o de poner fin al arrendamiento.

En definitiva, el TEDH ha determinado la quiebra de la proporcionalidad en casos flagrantes en los que se restringía considerablemente el derecho de los propietarios, principalmente, porque la contraprestación recibida por aquellos no solo era inferior al valor de mercado, sino que, por ser sumamente reducida, difícilmente podía considerarse compensación adecuada por el uso del inmueble por parte del inquilino.

4. LA IMPOSICIÓN SOBRE LA VIVIENDA VACÍA Y SU INCIDENCIA EN EL DERECHO DE PROPIEDAD

4.1. La exigencia de impuestos como consecuencia de la desocupación de la vivienda

Las «medidas de gravamen» o «consecuencias gravosas» a las que hace referencia la STC 16/2018, de 22 de febrero, FFJJ 9 y 16 a) (infracción-sanción, expropiación forzosa por incumplimiento de la función social de la propiedad, multas coercitivas, etc.), convergen en el hecho de que son consecuencias jurídicas que se anudan a un mismo presupuesto de hecho: a saber: la desocupación de la vivienda. Asimismo, todas ellas, como medidas de gravamen que son, poseen «contenido aflictivo»¹¹⁰, es decir, suponen, en mayor o menor grado, una restricción del derecho a la propiedad privada.

Como tendremos ocasión de exponer con detenimiento en el próximo Capítulo, en algunas Comunidades Autónomas como la Comunidad Valenciana, Cataluña, Navarra y País Vasco, no dar efectiva ocupación a la vivienda constituye, además, el hecho imponible de un tributo extrafiscal que pretende desincentivar el no uso de las viviendas (concretamente, nos estamos refiriendo al impuesto catalán y valenciano sobre las viviendas vacías, al impuesto municipal navarro sobre viviendas deshabitadas y al canon de vivienda deshabitada a cargo de los Ayuntamientos de País Vasco). Por tanto, estas medidas tributarias impositivas, de carácter negativo, se incluyen también dentro de las medidas que se aplican como consecuencia, principalmente, del incumplimiento de la función social de la propiedad de vivienda.

Antes que nada, es preciso hacer un breve apunte -nos centraremos en este particular en un estadio ulterior de este trabajo- sobre la *extrafiscalidad del tributo*, ya que los gravámenes sobre las viviendas vacías -que son las medidas tributarias que

¹¹⁰ Emplea este término REBOLLO PUIG para referirse a la necesidad de que toda sanción suponga una incidencia negativa o, lo que es lo mismo, «cause privación o restricción de derechos, de bienes o de cualquier ventaja», para considerarse como tal, pues afirma este autor que «no caben sanciones beneficiosas ni neutras». No obstante, puntualiza que «esta incidencia negativa, este contenido perjudicial o aflictivo es condición necesaria pero no suficiente (CANO CAMPOS, 2011:105) porque, por sí solo, no revela la naturaleza sancionadora» al existir «otras muchas decisiones administrativas igualmente perjudiciales (todos los llamados actos administrativos de gravamen) que no son sanciones» [REBOLLO PUIG, M.: «El concepto de sanción administrativa», en AA.VV. (Comps. GARCÍA PACHÓN, M.ª P.; AMAYA NAVAS, O. D.): *Derecho Sancionatorio Ambiental*, Universidad de Externado de Colombia, Bogotá, 2013, págs. 115 y 116].

particularmente a nosotros nos conciernen- no son otra cosa que impuestos y recargos extrafiscales, tributos que pretenden, principalmente, «modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello» (STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6). En términos exactos, el Tribunal Constitucional viene definiendo los tributos extrafiscales como aquellos «que persig[ue]n, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente), bien, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad, todo ello sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no sea incompatible con un propósito recaudatorio, aunque sea secundario, lo que es consustancial al propio concepto de tributo, que no es otro que aquel cuya finalidad es contribuir “al sostenimiento de los gastos públicos” (art. 31.1 CE)»¹¹¹.

Efectuada esta sucinta precisión, proseguiremos señalando que la imposición extrafiscal presenta una importante diferencia con respecto al resto de medidas gravosas o negativas que también se prevén como consecuencia de la desocupación de la vivienda: estas últimas siempre van a ir vinculadas a una conducta obligada que se incumple, y ello es lo que ha llevado al Tribunal Constitucional a reconocer la existencia del deber de dar uso residencial efectivo a la vivienda incluso cuando no estaba previsto expresamente en la normativa enjuiciada. Sin embargo, en el caso de las figuras impositivas no es posible extraer tal conclusión. La función de un impuesto extrafiscal, con una configuración jurídica adecuada y coherente con su naturaleza tributaria, simplemente consistiría en fomentar el uso residencial efectivo de las viviendas o, en sentido contrario, en desincentivar la desocupación de las viviendas por parte de sus propietarios, pero sin llegar a imponer un verdadero deber de destinar la vivienda al uso habitacional. En otras palabras, hemos tenido ocasión de comprobar con anterioridad que el tipo de consecuencia jurídica que se anuda al incumplimiento de la función social de la propiedad es decisivo a la hora de determinar la existencia o no del deber jurídico de dar uso efectivo a la vivienda. Pues bien, por lo que respecta al impuesto extrafiscal, creemos que no es posible afirmar que suponga implícitamente el establecimiento de dicho deber, pues la exigencia de esta suerte de tributo, *per se*, no obliga al contribuyente a dar a la vivienda de la que es titular un uso que cumpla con su función social, como ocurre, en cambio, en el caso de las «medidas coactivas, no voluntarias, limitativas del derecho de propiedad»¹¹² sobre las que versan las sentencias del Tribunal Constitucional que hemos comentado en el epígrafe anterior.

Si bien es cierto que un tributo extrafiscal que recae sobre la desocupación de la vivienda trata de incidir en la conducta de su propietario haciéndole soportar una determinada carga tributaria, no es menos cierto que el contribuyente puede decidir, en última instancia, incumplir la función social de su propiedad, sin que por ello esté

¹¹¹ SSTC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c); 74/2016, de 14 de abril, FJ 2; y ATC 69/2018, de 20 de junio, FJ 3 d). En esta misma línea, SSTC 179/2006, de 13 de junio, FJ 9; y 60/2013, de 13 de marzo, FJ 4.

¹¹² STC 16/2021, de 28 de enero, FJ 5.

infringiendo un deber jurídico específico o realizando ningún acto ilícito. En tal caso únicamente habría realizado el hecho imponible de un tributo y, por esa razón, estaría obligado a cumplir con la obligación tributaria principal, que, como sabemos, consiste en el pago de la correspondiente cuota tributaria (art. 19 LGT). Entendemos que es en este momento y no antes, cuando aparece la nota de la coactividad en relación con la exacción del impuesto, pues, al haberse realizado el presupuesto en que consiste el hecho imponible, surge la obligación de pagar la cuota tributaria, de cumplir con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de la misma forma en que nadie está obligado a obtener renta, pero si esto ocurre, se habrá realizado el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, por ende, se estará obligado a contribuir al gasto público¹¹³.

De hecho, la coactividad es una característica común de tributos fiscales (cuya finalidad es principalmente recaudatoria y no pretenden modificar comportamiento alguno) y extrafiscales (en los que la finalidad recaudatoria es secundaria). La coactividad es una nota consustancial a todas las prestaciones de carácter público a las que hace referencia el art. 31.3 CE y en las que se encuadran los tributos, que «ha de estar en la génesis misma de constitución de la prestación»¹¹⁴ en la medida en que el Tribunal Constitucional define estas prestaciones, justamente, como «las impuestas coactivamente, esto es, las derivadas de una obligación de pago establecida unilateralmente por el poder público “sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla”, siempre que, al mismo tiempo, “la prestación, con independencia de la condición pública o privada de quien la percibe, tenga una inequívoca finalidad de interés público”» (SSTC 139/2016, de 21 de julio, FJ 6)¹¹⁵.

¹¹³ Explica VARONA ALABERN que «[e]n el tributo [...] la obligación emerge porque lo ordena la ley y aunque el contribuyente pueda realizar libremente el hecho imponible, esta voluntariedad será relevante para el acto jurídico gravado, pero ajena a la obligación tributaria. Esto no significa que se trate de planos absolutamente independientes, porque si el acto gravado no llega a ser eficaz debido a un vicio de la voluntad, tal circunstancia afectará a la propia deuda tributaria, que no podrá exigirse o, si ya se pagó, deberá reintegrarse. Pero la necesaria relación entre ambos planos sólo puede conducir a afirmar que sin acto gravado no hay hecho imponible ni, en consecuencia, obligación tributaria; mas no a vincular aquella voluntariedad con el nacimiento de dicha obligación, que surge porque la ley así lo ha previsto» (VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, cit., pág. 16).

¹¹⁴ BUENO GALLARDO, E.: «Notas sobre la equiparación de los conceptos de “prestación patrimonial de carácter público contributiva” y “tributo” en la última jurisprudencia constitucional», en AA.VV. (Dir. CUBERO TRUYO, A.): *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pág. 28.

¹¹⁵ En idénticos términos, SSTC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 3; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 33; 83/2014, de 29 de mayo, FJ 3; y 44/2015, de 5 de marzo, FJ 5. Sobre el concepto de «prestación patrimonial de carácter público» a la luz de la jurisprudencia constitucional, resultan destacables, entre otros, los comentarios de AGUALLO AVILÉS, A.: «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 109-110, 2001, pág. 55; AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E.: «Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE», en AA.VV. (Coord. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.): *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson-CEU, Madrid, 2007, págs. 61 y 62; y LOZANO SERRANO, C.: «Las prestaciones

La diferencia entre los tributos fiscales y extrafiscales estriba, como tendremos ocasión de explicar con amplitud más adelante, en que, en el caso de los primeros, el deber de contribuir nace únicamente por el hecho de haberse exteriorizado capacidad económica a la hora de realizar el hecho imponible y, en el caso de los segundos, se añade a lo anterior una motivación extrafiscal que justifica, a la postre, el «sobregravamen» de una capacidad económica sometida ya a imposición por los primeros. En concreto, en el caso de los tributos que, como los que ocupan nuestra atención, tienen como fin principal disuadir a los titulares de los distintos tipos de propiedades del incumplimiento de sus correspondientes funciones sociales, el máximo intérprete de la Constitución ha recordado en la STC 28/2019, de 28 de febrero, lo dispuesto en la STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, relativa al impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas: «la exacción de un tributo, cuya principal finalidad no es crear una nueva fuente de ingresos públicos», bien puede justificarse en «el incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define o, dicho en términos positivos, [en] estimular a aquellos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente exigibles» [FJ 4 B.a)].

En definitiva, lo que queremos manifestar es que, si bien un tributo que trata de desincentivar la desocupación de las viviendas supone una consecuencia negativa o perjudicial al igual que, por ejemplo, una infracción castigada con una sanción, a diferencia de esta última, que deriva de un deber u obligación cuyo incumplimiento ha sido tipificado como infracción, el mero establecimiento de un tributo extrafiscal no entraña la imposición de un deber previo a la realización del hecho imponible. Si el no dar uso a una vivienda está tipificado como infracción y castigado con su correspondiente sanción, es innegable que es obligatorio dar ocupación a la vivienda, mientras que, si este comportamiento únicamente se trata de desalentar a través de la exacción de un tributo, el sujeto no está obligado a ello, pudiendo mantener su vivienda desocupada sin que esta circunstancia implique incumplimiento de deber jurídico alguno. En suma, la idea es clara: *la coactividad en el ámbito de estos impuestos extrafiscales estaría asociada al deber de contribuir, pero no al deber de dar uso habitacional efectivo a una vivienda.*

El hecho de que los tributos extrafiscales no obliguen, por sí mismos, a dar uso habitacional a la vivienda no implica, en modo alguno, que no contribuyan a hacer efectiva la función social de la vivienda. En efecto, el Tribunal Constitucional en reiteradas ocasiones ha reconocido que «es legítimo valerse de los tributos para *incentivar* determinados usos de la propiedad, en coherencia con su función social, reconocida en el art. 33.2 CE» [STC 28/2019, de 28 de febrero, FJ 4 B.a)]¹¹⁶. Y, por lo que respecta en especial a la propiedad de la vivienda, ha admitido que el tributo extrafiscal se adopta en

patrimoniales públicas en la financiación del gasto público», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 97, 1998, págs. 31 y 32.

¹¹⁶ El énfasis es nuestro.

salvaguada de la función social de la propiedad y en cumplimiento del mandato que dirige el art. 47 CE a los poderes públicos para que hagan efectivo el derecho de todos los españoles a disfrutar de una vivienda digna y adecuada¹¹⁷. Los gravámenes sobre las viviendas vacías tienen, en este sentido, una función de *incentivo o de estímulo*, similar a la que desempeña la actividad administrativa de fomento¹¹⁸ en tanto que ésta «persigue mover la voluntad del beneficiario, convencerle, persuadirle para que adopte (o abandone) un determinado comportamiento privado, pero sin llegar a imponérselo. Nada obliga al administrado a realizar la actividad que la Administración quiere que realice»¹¹⁹.

En esta línea, en la STC 16/2021, de 28 de enero, el Tribunal Constitucional señala que todas aquellas actuaciones de fomento introducidas, por el Decreto-ley 6/2013, de 9 de abril, en los arts. 42 a 47 de la Ley 1/2010, de 8 de marzo, Reguladora del Derecho a la Vivienda en Andalucía, entre las que se encuentra el establecimiento de «[l]as medidas fiscales que determinen las respectivas Administraciones Públicas en el ejercicio de sus competencias» [art. 42.1 c)]¹²⁰, son «todas ellas, medidas de voluntaria aceptación por los propietarios de las viviendas vacías, o *en todo caso de reconocimiento de derechos para favorecer o promover un alquiler siempre voluntario*. Y por eso la STC 93/2015 pudo concluir que “una vez anulados por inconstitucionales los artículos 1.3 y 53.1 a) [...] el cumplimiento efectivo del uso habitacional de la vivienda no es un deber del propietario sino un objetivo que persigue el poder público mediante su política de vivienda”, con expresa referencia, por dos veces, a que el Decreto-ley contenía solo “medidas de fomento”» [FJ 5 e)]¹²¹.

A nuestro juicio, tales medidas fiscales solo pueden entenderse referidas, en rigor, a los beneficios fiscales, esto es, a las minoraciones tributarias -medidas de efecto desgravatorio- suasorias «que actúan como mecanismo de fomento con la pretensión de orientar en un sentido u otro la conducta de los ciudadanos»¹²². Y ello porque los impuestos y recargos extrafiscales presentan la particularidad de que son *medidas que, sin ser la consecuencia del incumplimiento de un deber concreto, no constituyen medidas*

¹¹⁷ En este sentido, STC 4/2019, de 17 de enero, FJ 5 f); AATC 417/2005, de 22 de noviembre, FJ 6; 111/2017, de 18 de julio, FJ 5 a); 110/2017, de 18 de julio, FJ 5 a); y 109/2017, de 18 de julio, FJ 5 a).

¹¹⁸ Siguiendo a BUENO ARMIJO, podríamos definir la actividad de fomento como «aquella actividad administrativa que, a través de la concesión de ventajas a personas concretas, intenta convencerlas para que realicen actividades privadas que satisfacen intereses públicos» [BUENO ARMIJO, B.: «La actividad administrativa de fomento», en AA.VV. (Dirs. REBOLLO PUIG, M.; VERA JURADO, D. J.): *Derecho Administrativo*, tomo III, 2.ª ed., Tecnos, Madrid, 2019, pág. 94].

¹¹⁹ BUENO ARMIJO, B.: «La actividad administrativa de fomento», cit., pág. 96.

¹²⁰ El Tribunal Constitucional, en particular, alude a medidas «intermediación en el mercado del arrendamiento de viviendas que garanticen su efectiva ocupación; aseguramiento de los riesgos que garanticen el cobro de la renta, los desperfectos causados y la defensa jurídica de las viviendas alquiladas; medidas fiscales que determinen las respectivas administraciones públicas en el ejercicio de sus competencias; y subvenciones para personas propietarias y arrendatarias y entidades intermediarias» [STC 16/2021, de 28 de febrero, FJ 5 e)].

¹²¹ La cursiva en la cita es nuestra.

¹²² ROMERO ABOLAFIO, J. J.: *Análisis iusfundamental de la extrafiscalidad: la construcción sostenible en el ámbito local*, cit., pág. 510.

favorables o declarativas de derechos, sino todo lo contrario, constituyen medidas desfavorables para el contribuyente en la medida en que suponen la detracción de una cantidad de dinero, que se traduce en una «incidencia negativa»¹²³ en la esfera patrimonial del contribuyente y, en fin, en una restricción de su derecho de propiedad.

Por ello, no nos puede parecer infundado el parecer de quienes sostienen que los impuestos extrafiscales son «verdaderas técnicas de limitación, una forma leve de coerción que pretende dobligar por la fuerza la voluntad de los administrados»¹²⁴. En este sentido, BUENO ARMIJO considera que «[n]ada tienen que ver con las medidas de fomento y, aún más, resultaría especialmente peligroso que se produjera una confusión entre ambas, dado que los impuestos con fines no fiscales, a diferencia de las medidas de fomento, deben regirse por una serie de principios especialmente rigurosos y tendentes a proteger a los particulares de su uso indiscriminado por parte de la Administración. Así ocurre, muy destacadamente, con el principio de legalidad (que, aunque exista en las medidas de fomento, se muestra mucho más atenuado) y con el principio de proporcionalidad»¹²⁵.

El citado autor entiende que «las medidas desfavorables impuestas sin otra finalidad que dobligar o encauzar la voluntad de los particulares, en tanto que límites a la libertad o a la propiedad de los administrados, constituirían, por definición, una manifestación de la actividad de limitación»¹²⁶. Y, en coherencia con ello, rechaza que puedan existir medidas negativas de fomento, pues defiende que las técnicas de fomento «han de consistir, necesariamente, en actuaciones favorables para los administrados. No basta, por tanto, con cualquier forma de estímulo, como parece entender parte de la doctrina, sino que dicho estímulo debe basarse, en todo caso, en medidas favorables, beneficiosas. De otro modo, si se admitiese que las técnicas de fomento pudieran basarse

¹²³ Esta expresión es empleada, en relación con el contenido aflictivo de las sanciones, por REBOLLO PUIG, M.: «El contenido de las sanciones», *Justicia administrativa: Revista de Derecho Administrativo*, núm. extraordinario 1, 2001, pág. 154.

¹²⁴ BUENO ARMIJO, A. M.³: *El reintegro de subvenciones de la Unión Europea: Especial referencia a las ayudas de la política agrícola común*, Instituto Andaluz de Administración Pública, Sevilla, 2011, pág. 32 (nota al pie 18). A este respecto, resulta de gran interés la clasificación que CASADO OLLERO efectúa en relación con la utilización extrafiscal del instrumento tributario. Considera este autor que existen dos técnicas de actuación: «o como mecanismo de aliento, promoción, inventivo o estímulo», a través de normas tributarias que establezcan medidas de favor o de efecto desgravatorio, como exenciones, bonificaciones y créditos de impuesto», «o bien, en sentido contrario, como instrumento de limitación, freno, desincentivo, disuasión o sanción [...] mediante la adopción de normas, en sentido estricto, impositivas (creación de tributos o establecimiento de hechos imposables cuya primordial finalidad sea extrarrecaudatoria) o de efecto agravatorio de prestaciones tributarias ya establecidas (recargos, negación, reducción o pérdida de exenciones, bonificaciones, etc.)» (CASADO OLLERO, G.: «Los fines no fiscales de los tributos», cit., pág. 128).

¹²⁵ BUENO ARMIJO, A. M.³: *El reintegro de subvenciones de la Unión Europea: Especial referencia a las ayudas de la política agrícola común*, cit., pág. 32 (nota al pie 18).

¹²⁶ *Ibidem*.

en medidas desfavorables que “desincentivaran” ciertas conductas, resultaría imposible distinguirlas de las técnicas propias de la actividad administrativa de limitación»¹²⁷.

Además de insistir en la naturaleza limitativa de este tipo de impuestos, el profesor BUENO ARMIJO alude al notable parecido que guardan, en concreto, los arbitrios con fines no fiscales (a los que se refiere por ser la plasmación de los impuestos extrafiscales en el ámbito local) con las multas coercitivas, «dado que no obligaban, pero compelián periódicamente (porque también los arbitrios se devengan periódicamente)», teniendo en cuenta, además, que «algunos de esos “arbitrios” todavía se conservan, pero precisamente como multas coercitivas»¹²⁸. Resulta especialmente relevante la similitud que establece este autor entre los arbitrios no fiscales y las multas coercitivas, no solo porque respalda el carácter aflictivo de los tributos extrafiscales, sino porque pone de relieve que ambas medidas, aunque de naturaleza jurídica distinta, comparten su función principal, a saber: «la función coercitiva, disuasoria o de estímulo» [STC 215/2016, de 15 de diciembre, FJ 8 b)].

Concretamente, el Tribunal Constitucional ha señalado que las multas coercitivas se imponen «como coerción o estímulo para el cumplimiento de un deber jurídico o, lo que es lo mismo, como disuasión para su incumplimiento» (STC 215/2016, de 15 de diciembre, FJ 8). Pese a que hemos defendido que, a diferencia de las multas coercitivas, los impuestos extrafiscales no obligan, por sí mismos, a adoptar una determinada conducta de hacer o a cumplir un concreto deber con anterioridad a la realización del hecho imponible, no es extraño que en la práctica se utilicen para disuadir del incumplimiento de alguna obligación concreta, es decir, que se empleen con la finalidad propia de las multas coercitivas, esto es, para «constreñir al cumplimiento de un deber jurídico» (SSTC 48/2003, de 12 de marzo, FJ 9; 5/2004, de 16 de enero, FJ 9; 185/2016, de 3 de noviembre, FJ 13; y 215/2016, de 15 de diciembre, FJ 8). En este sentido, en la STC 289/2000, de 30 de noviembre, el Tribunal Constitucional, haciéndose eco de lo argumentado en las SSTC 186/1993, de 7 de junio, y 37/1987, de 26 de marzo, descarta la finalidad extrafiscal del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (IBIAMA), entre otras razones, por no dirigirse «en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación» (FJ 5). Igualmente, se utiliza este criterio en las SSTC 176/2006, de 13 de junio, FJ 7; 196/2012, de 31 de octubre, FJ 3; y 60/2013, de 13 de marzo, FJ 5.

De hecho, actualmente, los gravámenes que recaen sobre las viviendas vacías creados en nuestro país conviven con una amalgama de medidas de intervención administrativa (multas coercitivas, expropiación por incumplimiento de la función social

¹²⁷ BUENO ARMIJO, A. M.^a: *El reintegro de subvenciones de la Unión Europea: Especial referencia a las ayudas de la política agrícola común*, cit., pág. 32.

¹²⁸ *Ibidem*, pág. 33 (nota al pie 18).

de la propiedad, sanciones, etc.) que, en definitiva, tratan de hacer cumplir la función social de la propiedad, concretada en el deber específico de dar uso a la vivienda, o bien, pretenden directamente castigar la desocupación de la vivienda, es decir, el incumplimiento de aquel deber¹²⁹. Lo que ocurre en estos casos es que se está empleando

¹²⁹ Concretamente, en las Comunidades Autónomas de Cataluña, Navarra, País Vasco o la Comunidad Valenciana, donde no dar efectiva habitación a la vivienda sin causa justificada constituye -ya lo hemos adelantado- el hecho imponible de un tributo que será estudiado con detenimiento posteriormente, también están previstas en sus respectivas leyes de vivienda, otras medidas de intervención administrativa, como son las multas coercitivas, para hacer cumplir la función social de la propiedad de vivienda y que producirían el mismo efecto que dicha prestación tributaria, cual es el deber de pagar una determinada cantidad de dinero. A fin de ilustrar esta concurrencia de medidas de distinta naturaleza sobre la desocupación de la vivienda, cabe recurrir, en particular, al art. 78.2 de la Ley 3/2015, de 18 de junio, de Vivienda, de País Vasco, que establece que «podrán imponerse multas coercitivas de la misma naturaleza y con periodicidad mensual, y sin límite del número de ellas, para promover la ocupación efectiva de las viviendas deshabitadas así declaradas en resolución firme en vía administrativa». A su vez, el canon vasco de vivienda deshabitada, regulado también en esta misma Ley, grava las viviendas declaradas deshabitadas, y se liquida anualmente mientras dure esta situación, sin que pueda llegar a superar tres veces el importe inicial. A mayor abundamiento, el art. 66.1 en relación con el art. 67.1 c) de la Ley Foral 10/2010, de 10 de mayo, del Derecho a la Vivienda en Navarra, tipifica como un supuesto de infracción, sancionada con multa pecuniaria, el «[n]o dar efectiva habitación a la vivienda en los términos establecidos en esta ley foral durante un año siempre que el titular de la misma sea una persona jurídica, bien en régimen de pleno dominio, bien como titular de una participación mayoritaria en un condominio sobre la misma». Pues bien, la imposición de dicha sanción bien podría concurrir, en el caso de las personas jurídicas, con la exacción del impuesto local navarro que grava la titularidad de las viviendas sitas en el término municipal que figuren en el Registro de Viviendas Vacías por haber sido previamente así declaradas, devengándose el primer día de cada año mientras la vivienda siga figurando en alta en el mencionado Registro. Algo similar ocurre también en la Comunidad Valenciana donde la imposición de sanciones pecuniarias y multas coercitivas por el transcurso del plazo de seis meses sin que se haya dado efectiva habitación a la vivienda declarada como deshabitada [arts. 19.1 y 33.2 d) en relación con el art. 34 de la Ley 2/2017, de 3 de febrero, por la función social de la vivienda de la Comunitat Valenciana], no evita la exigencia, además, del impuesto autonómico sobre las viviendas inscritas en el Registro de Viviendas Deshabitadas tras su correspondiente declaración. Y, en fin, en Cataluña, ya denunciaba hace algunos años MARÍN-BARNUEVO que se daba la incoherente situación de que una conducta -la no adopción por una persona jurídica de medidas tendentes al cumplimiento de la obligación de destinar su vivienda a residencia habitual y permanente de personas físicas-, cometida durante un año, se consideraba ilícita y llevaba aparejada una sanción, y si tal conducta ilícita se mantenía durante dos años consecutivos podía imponerse, además, «otra medida disuasoria de menor intensidad que la primera, como es el impuesto extrafiscal». Se trata, según el citado autor, de una situación «jurídicamente reprochable» en la que «se superpon[en] descoordinadamente distintas medidas que tienen una misma estructura y persiguen el mismo resultado, desnaturalizando la naturaleza y función de los tributos y, además, permitiendo que una conducta tipificada como infracción constituya al mismo tiempo el presupuesto de hecho de un impuesto» [MARÍN-BARNUEVO, D.: «Medidas para disuadir la tenencia de viviendas desocupadas», *Instituto de Derecho Local-UAM blog*, septiembre 2015. Disponible en: <http://www.idluam.org/blog/?p=352> (consultado por última vez el día 10/08/2022)]. A propósito de lo anterior, cabe precisar que dicha conducta, que, en realidad, según el art. 123.3.a) *bis* de la Ley catalana 18/2007, de 28 de diciembre, del derecho a la vivienda, constituye una infracción muy grave específica de la vivienda de protección oficial, sigue vigente. Al igual que la letra h) del art. 123.1, que tipifica como muy grave -en relación con el parque inmobiliario, en general- «[i]ncumplir un requerimiento para que se ocupe legal y efectivamente una vivienda para que constituya la residencia de personas». Este comportamiento, por cierto, también podrá dar lugar en el caso de viviendas titularidad de personas jurídicas privadas, *ex art.* 42.6 de la misma Ley, a la imposición de una multa coercitiva por «importe de mil euros por cada vivienda por lapsos de tiempo de un mes mientras permanezcan desocupadas, con un importe máximo total del 50% del precio estimado de la vivienda» (art. 113.2 *bis* de la Ley 18/2007). Ponen de relieve la «superposición aparentemente indiscriminada de medidas de diversa intensidad en la reacción normativa frente a una misma situación» que se produce en Cataluña ESTEVE PARDO y NAVARRO GARCÍA, a quienes les parece «criticable la actuación del legislador catalán al crear el impuesto sobre las viviendas vacías, si tenemos en cuenta que esta figura se está utilizando con una finalidad esencialmente

el tributo, inapropiada y descoordinadamente, para hacer cumplir obligaciones específicas de hacer que ya existen, porque la Ley ha establecido el correspondiente deber jurídico o ha previsto consecuencias gravosas concretas y distintas del impuesto para el caso de su incumplimiento. De modo gráfico, sostiene acertadamente MARÍN-BARNUEVO que se trata «de algo tan ilógico e incoherente, como podría ser, por ejemplo, establecer un impuesto extrafiscal para los restaurantes que reiteradamente permitieran fumar en sus instalaciones: si dicha conducta está prohibida y su realización lleva aparejada la imposición de una sanción, carece de sentido yuxtaponer un impuesto extrafiscal para los restaurantes que realizan reiteradamente esa conducta»¹³⁰. Lo idóneo es, en nuestra opinión, que un tributo extrafiscal al mismo tiempo que grava una manifestación de riqueza, lo haga disuadiendo una conducta que es indeseada (por ejemplo, comprar tabaco), pero sin que la conducta contraria -que es la deseable- resulte obligatoria (no comprar tabaco) en virtud de un deber jurídico concreto (el deber de no comprar tabaco o la prohibición de comprarlo).

A nuestro juicio, en suma, no cabe establecer un tributo sobre un presupuesto de hecho que constituye una conducta prohibida, puesto que con ello se desvirtúa su naturaleza tributaria. Y ello porque no podemos perder de vista que lo que caracteriza al tributo, por ser un elemento definitorio de su concepto constitucional es su finalidad contributiva. Los tributos extrafiscales siempre han de tener como función, aunque sea secundaria, el sostenimiento de los gastos públicos, la cual, habrá de ser siempre un fin y no un mero efecto¹³¹. La relevancia, a este respecto, de las palabras del Tribunal Constitucional en la STC 276/2000, de 16 de noviembre, justifican la extensión de la cita que reproducimos textualmente:

«Como hemos tenido oportunidad de señalar, el tributo, desde una perspectiva estrictamente constitucional, constituye una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18), y grava un presupuesto de hecho o “hecho imponible” (art. 28 LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE) fijado en la Ley (art. 133.1 CE). Es verdad que, como hemos afirmado en ocasiones, el legislador puede establecer tributos con una

sancionadora, que en puridad correspondería a otros mecanismos como las infracciones y sanciones administrativas» (ESTEVE PARDO, M.^a; NAVARRO GARCÍA, A.: «Medidas tributarias y de orden coercitivo de movilización de viviendas vacías», *Anuario del Gobierno Local*, Fundación Democracia y Gobierno Local. Institut de Dret Públic, 2017, pág. 235).

¹³⁰ MARÍN-BARNUEVO, D.: «Medidas para disuadir la tenencia de viviendas desocupadas», cit.

¹³¹ Señala VARONA ALABERN que «no existe inconveniente en que esta función recaudatoria se combine con un propósito extrafiscal, que persiga otros fines de interés común amparados por la Constitución, [...]. Son compatibles en el tributo las finalidades fiscal y extrafiscal (art. 2.1, in fine, LGT), siempre que la segunda no anule a la primera hasta vaciarla de contenido, en cuyo caso el tributo perdería su naturaleza y se convertiría en una figura irregular (VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, cit., pág. 18).

función no predominantemente recaudatoria o redistributiva, esto es, configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; STC 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6); pero, en todo caso, es evidente que dicha finalidad contributiva debe necesariamente estar presente y que deben respetarse, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE o, lo que es igual, el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza [STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 a)]. Esto es, precisamente, lo que distingue a los tributos de las sanciones que, aunque cuando tienen carácter pecuniario contribuyen, como el resto de los ingresos públicos, a engrosar las arcas del erario público, ni tienen como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas (la utilización de las sanciones pecuniarias para financiar gastos públicos es un resultado, no un fin) ni, por ende, se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, sino única y exclusivamente para castigar a quienes cometen un ilícito» (FJ 4).

En suma, en los impuestos extrafiscales la *intentio legis* sigue siendo establecer «una nueva forma de ingreso público con la que coadyuvar a la financiación del gasto público»¹³², pero no con el fin exclusivo de financiar los gastos públicos sino también y,

¹³² Entre otras, SSTC 44/2015, de 5 de marzo, FJ 5; y 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 e). El Tribunal Constitucional ha insistido en la idea de que «no toda prestación impuesta tiene que ser necesariamente una expresión concreta del deber de contribuir del art. 31.1 CE, como sucede cuando con ella no se persigue directamente buscar una nueva forma de allegar medios económicos con los que financiar el gasto público, aunque tenga como efecto económico indirecto el de servir también a dicha financiación» (STC 139/2016, de 21 de julio, FJ 6). El Tribunal Constitucional identifica en su jurisprudencia la «finalidad tributaria» con la finalidad de establecer «una nueva forma de allegar medios económicos con los que financiar el gasto público» (STC 139/2016, de 21 julio, FJ 6) y afirma que «pueden existir medidas, entonces, en las que, aun siendo prestaciones impuestas, su finalidad principal, [...] no sea la de establecer un tributo, esto es, una nueva forma de ingreso público con la que coadyuvar a la financiación del gasto público» (STC 83/2014, de 29 de mayo, FJ 3). Sin embargo, interpretar literalmente esta última aseveración del Tribunal Constitucional y negar el carácter contributivo de una prestación de carácter público por el hecho de que su finalidad principal no sea la contributiva nos llevaría a negar el carácter contributivo de los impuestos extrafiscales y, a la postre, a negar su naturaleza tributaria, entrando en contradicción con la propia jurisprudencia constitucional relativa a la extrafiscalidad del tributo. Por ello, encontramos más lógico entender que cuando el supremo intérprete de la Constitución utiliza el adverbio «directamente», que según el Diccionario de la Real Academia significa «directamente» o «de un modo directo», no lo hace, en realidad, como sinónimo de «principalmente», sino en contraposición a ese «efecto económico indirecto» al que hace referencia. Es decir, en el sentido de que la finalidad contributiva tiene que perseguirse como un fin, ya sea principal o secundario. Consideramos, por tanto, que la única interpretación razonable de esta jurisprudencia es que cuando el máximo intérprete de la Constitución en su última jurisprudencia niega la naturaleza tributaria de una prestación de carácter público porque «con ella no se pretende establecer una nueva forma de ingreso público con la que coadyuvar a la financiación del gasto público», se refiere a que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos no se contempla como finalidad, ni principal ni secundaria. Es decir, una cosa es que la prestación impuesta carezca de esta finalidad y otra cosa distinta es que, como ocurre con los impuestos extrafiscales, «la *intentio legis* del tributo no [sea] crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos» (STC 37/1987, FJ 13)», pues en este último caso sí que está presente la finalidad de crear una fuente de ingresos públicos, aunque no con el fin exclusivo de financiar los gastos públicos sino también y, principalmente, de «disuadir a los titulares

principalmente, de disuadir a los titulares de las viviendas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad» [STC 4/2019, de 17 de enero, FJ 5 f)]. Pero esa disuasión del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad solo tiene cabida -como ocurre con las medidas de fomento- cuando «el cumplimiento efectivo del uso habitacional de la vivienda no es un deber del propietario sino un objetivo que persigue el poder público mediante su política de vivienda» por una sencilla razón: cuando se trata de compeler al cumplimiento de un deber o de una conducta obligatoria desaparece la tolerancia necesaria para la conservación de la finalidad contributiva, pues, materialmente, ello significa que el éxito de la medida consiste en conseguir una recaudación cero de manera inmediata.

Ciertamente, las finalidades fiscal y extrafiscal de un tributo operan de manera contrapuesta puesto que cuanto menor es la recaudación obtenida, mayor es la consecución del fin extrafiscal perseguido con el mismo. No obstante, en todo caso, entendemos que un impuesto extrafiscal se ha de establecer con el propósito de desalentar paulatinamente un determinado comportamiento indeseable pero tolerable¹³³, es decir, «aceptando jurídicamente su posible reiteración»¹³⁴, pues solo de ese modo tendrá cierta eficacia recaudatoria la medida tributaria.

Una vez concluido que los gravámenes sobre las viviendas vacías, si bien no imponen, por sí mismos, un deber de dar uso habitacional efectivo a las mismas, constituyen medidas restrictivas del derecho de propiedad del obligado a soportarlos, es preciso cuestionarnos si estas medidas tributarias podrían llegar a incidir en el contenido esencial de la propiedad.

Para dar respuesta a la pregunta que acabamos de formular, es preciso tener presente que un tributo extrafiscal que grava la desocupación de las viviendas, a diferencia de cualquier otro meramente fiscal, afecta al derecho de propiedad desde dos puntos de vista distintos, que derivan de las dos finalidades que fundamentan su exacción: la recaudatoria, consustancial a toda figura tributaria, y la extrafiscal, exclusiva de los tributos que pretenden modificar conductas en aras de la satisfacción de intereses públicos garantizados en la Constitución.

de las viviendas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad» [STC 4/2019, de 17 de enero, FJ 5 f)].

¹³³ Son de la misma opinión, entre otros, ESTEVE PARDO y NAVARRO GARCÍA, para quienes «[l]a utilización del instrumento tributario con fines extrafiscales es, o mejor dicho, debería ser la reacción jurídica más suave para desincentivar determinados comportamientos lícitos pero que se consideran en alguna medida indeseables» (ESTEVE PARDO, M.^a; NAVARRO GARCÍA, A.: «Medidas tributarias y de orden coercitivo de movilización de viviendas vacías», cit., pág. 235).

¹³⁴ VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, cit., pág. 132.

4.2. La difícil -pero no imposible- vulneración del contenido esencial del derecho de propiedad desde la vertiente extrafiscal de los gravámenes sobre las viviendas vacías

Los impuestos que recaen sobre las viviendas desocupadas, por lo que respecta a su faceta extrafiscal, orientada a dar cumplimiento a la función social de la propiedad y, más específicamente, a dar ocupación efectiva a la vivienda, inciden, con su mero establecimiento, en la facultad de libre decisión del propietario en relación con el uso o destino del bien, pues, como hemos apuntado, lo que se pretende con ello es modificar la conducta del sujeto pasivo en cuestión, que habrá de alquilar su vivienda si quiere evitar el pago del tributo, sin que sea posible sostener que esta facultad se restringe totalmente en la medida en que éste cuenta con la opción de no alquilar ni vender su propiedad, aunque tal decisión tenga como consecuencia el pago de un tributo.

El Tribunal Constitucional en las SSTC 16/2018, FJ 17, y 32/2018, FJ 7, parece descartar toda conexión con el contenido esencial del derecho de propiedad de las previsiones normativas que no entrañan «verdaderas obligaciones»¹³⁵ o, en otras palabras, un «real deber»¹³⁶ para el propietario. Por consiguiente, resulta evidente que, a tenor de la jurisprudencia constitucional, un tributo extrafiscal, no va a conculcar el contenido esencial del derecho, por lo que respecta a la afectación de la facultad del propietario de decidir libremente el uso del bien, pues no es posible ni tan siquiera considerar que, a su través, se esté estableciendo implícitamente -siempre que esté bien configurado legalmente y no tenga, de manera encubierta, una naturaleza distinta a la tributaria-obligación alguna al propietario de la vivienda. La posible afectación del contenido subjetivo o material del derecho de propiedad se vería razonablemente justificada, como ya hemos expuesto, en el mandato que pesa sobre los poderes públicos *ex art. 47 CE*¹³⁷.

¹³⁵ En la STC 16/2018, el Tribunal Constitucional, como sabemos, establece que el legislador del derecho de propiedad debe respetar su contenido esencial y no sobrepasar el equilibrio justo entre los medios empleados y la finalidad pretendida. Sin embargo, no entra a valorar la posible vulneración de dicho equilibrio por parte de las previsiones que califica como accesorias de las actuaciones de fomento en materia de vivienda: apartados 2, 4, 5 y 6 del 42 *bis*, y arts. 42 *ter* a 42 *sexies* de la Ley Foral 10/2010. Por el contrario, se pronuncia sobre el art. 42 *quater* por imponer «verdaderas obligaciones al propietario», determinando que «al ser de información y colaboración no desbordan en ningún caso el equilibrio justo entre el interés público perseguido y el sacrificio exigido al propietario» (FJ 17).

¹³⁶ A su vez, la STC 32/2018, FJ 7, haciendo referencia a los preceptos considerados por la STC 16/2018 como previsiones accesorias de la actividad de fomento, señala que «ya se afirmó que este tipo de previsiones autonómicas en que se establece el deber de destinar la vivienda de un modo efectivo a habitación, en la medida en que en el contexto normativo en que se inserta no se configura como *real deber del propietario*, sino como un objetivo que persigue el poder público mediante su política de vivienda, no puede afirmarse que forme parte del contenido esencial de ese tipo de derecho de propiedad» (FJ 7). La cursiva de la cita es nuestra.

¹³⁷ Sobre la necesaria justificación constitucional de la limitación que suponen los tributos extrafiscales en el comportamiento de quienes están llamados a soportarlos se pronuncia LÓPEZ ESPADAFOR. Acertadamente, apunta este autor que «en ocasiones los impuestos no persiguen como finalidad más directa el recaudar ingresos para hacer frente a los gastos públicos, sino el incidir sobre ciertos comportamientos,

Es cierto que, desde el punto de vista de la modulación de la conducta, la incidencia que produce el establecimiento -en abstracto- de un impuesto de esta naturaleza en el derecho de propiedad resulta mínima y, por tanto, proporcionada, en la medida en que, cuando se exige un impuesto como consecuencia jurídica del incumplimiento de la función social de la propiedad, se trata de la consecuencia de la realización de una conducta contraria al objetivo que persigue el poder público con su política de vivienda, y no la consecuencia del incumplimiento -en sentido estricto- de un deber.

Sin embargo, a nuestro juicio, lo anterior no permite descartar en todo caso que un impuesto dirigido a ordenar la conducta del sujeto pueda llegar a conculcar, en su establecimiento o en su configuración jurídica, el contenido esencial del derecho de propiedad, si se concibe éste -como proponemos- como una garantía constitucional que exige la justificación y la proporcionalidad de la injerencia que produce la medida tributaria. Ello tendría lugar, por ejemplo, si no existiera realmente necesidad habitacional alguna que justificara el establecimiento mismo del impuesto (piénsese, en las zonas que conforman lo que se conoce como «España vaciada»). Acontecería, asimismo, si, a pesar de existir cierta necesidad de vivienda, se regulara legalmente la figura impositiva de tal forma que resultase inidónea o no permitiese la consecución del objetivo constitucionalmente legítimo pretendido, que es facilitar el acceso a una vivienda digna y adecuada, lo cual ocurriría, entre otros supuestos, si se aplicara un impuesto extrafiscal con motivo de una conducta que se ha iniciado con anterioridad a su entrada en vigor y que ya no puede ser modificada. O, en fin, se vulneraría también el contenido esencial del derecho si el legislador, al tratar de orientar la conducta del titular del inmueble, provocase una injerencia excesiva en la facultad del decidir libremente el uso o destino del mismo en relación con la necesidad de vivienda existente, como podría ocurrir cuando, en municipios donde la necesidad habitacional no es apremiante, se someten a imposición viviendas que se mantienen desocupadas por un periodo de tiempo demasiado reducido (inferior al año natural) o se someten a gravamen las segundas residencias de personas físicas, restringiéndose así, de manera desproporcionada, la posibilidad del propietario del inmueble de utilizarlo para uso propio.

consiguiendo que el ciudadano limite o reduzca éstos para evitar en la medida de lo posible la citada carga económica que suponen. Se trata de comportamientos cuya limitación debe encontrar amparo en algún precepto de la Constitución» (LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.^a: «La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva», *Crónica Tributaria*, núm. 145, 2012, pág. 159).

4.3. La posible conculcación del contenido esencial del derecho de propiedad desde la vertiente fiscal de estos impuestos extrafiscales

4.3.1. El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos como manifestación de la función social de la propiedad

Por otro lado, un tributo extrafiscal de esta índole también supone una afectación del derecho de propiedad por cuanto supone una «amputación imperativa de parte de su propiedad individual»¹³⁸, una «invasión en la esfera económica de las personas con el resultado de un sacrificio patrimonial»¹³⁹, al igual que ocurre con otras medidas aflictivas de carácter pecuniario pero de naturaleza diversa, como la sanción de multa o la multa coercitiva (la primera posee carácter sancionador y la segunda constituye un medio de ejecución forzosa de los actos administrativos¹⁴⁰). Y ello porque «sin contenido aflictivo no puede haber carácter disuasorio»¹⁴¹ y los tributos extrafiscales precisamente se crean con la finalidad de disuadir determinadas conductas indeseadas, nocivas o que se consideran perjudiciales para un determinado objetivo constitucionalmente legítimo.

El impuesto, además, comparte otro rasgo con estas medidas coactivas de naturaleza no tributaria, cual es que el perjuicio que se causa al patrimonio del sujeto «supone un plus respecto a la situación anterior del afectado» en el sentido de que se «impone una conducta que antes de ese momento no era obligada»¹⁴². Como bien explica REBOLLO PUIG, «quien comete una infracción sancionada con multa de tal cantidad de dinero no está obligado a pagarla antes de que la Administración imponga esa multa»¹⁴³. Y lo propio ocurre con el tributo, pues, con la realización del hecho imponible, surge la obligación de pagar la cuota tributaria.

Sin embargo, cuando interviene el instrumento tributario, la justificación que legitima esta afectación del derecho de propiedad se encuentra siempre en dar cumplimiento al deber de sostenimiento de los gastos públicos en virtud de la capacidad económica puesta de manifiesto a la hora de realizarse el hecho imponible del correspondiente tributo (art. 31.1 CE). Y es que, «en la perspectiva constitucional el tributo, como instituto jurídico financiero, no puede desconectarse del deber de contribuir»¹⁴⁴, puesto que, aunque se pueda utilizar como una forma leve de coerción para encauzar la conducta de los sujetos hacia el cumplimiento de la función social de un tipo

¹³⁸ MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: «Del deber constitucional de pagar un tributo a la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador», cit., pág. 55.

¹³⁹ SOLER ROCH, M.^a T.: «Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos», en AA.VV. (Dir. GARCÍA BERRO, F.): *Derechos Fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea*, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2015, pág. 25.

¹⁴⁰ PIZARRO NEVADO, R.: «La multa coercitiva», *Revista del Poder Judicial*, núm. 62, 2001, pág. 376.

¹⁴¹ REBOLLO PUIG, M.: «El concepto de sanción administrativa», cit., pág. 115.

¹⁴² REBOLLO PUIG, M.: «El contenido de las sanciones», cit., pág. 162.

¹⁴³ REBOLLO PUIG, M.: «El concepto de sanción administrativa», cit., pág. 117.

¹⁴⁴ CASADO OLLERO, G.: «Los fines no fiscales de los tributos», cit., pág. 116.

concreto de propiedad, como es la vivienda, es, a la par, una prestación patrimonial mediante la que se da cumplimiento a una de las manifestaciones de la función social de la propiedad, cual es, precisamente, ese deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Desarrollemos esta idea.

Todo tributo -fundamentalmente extrafiscal o primordialmente recaudatorio- es una prestación patrimonial consistente en satisfacer una determinada suma de dinero (cuota tributaria) a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. En esta línea, CASADO OLLERO concibe el tributo como «una detracción de riqueza exigida coactivamente por los entes públicos para subvenir a sus necesidades; esto es -en la perspectiva del artículo 31 de la CE-, como una detracción patrimonial coactiva a través de la que se actúa o materializa el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos»¹⁴⁵. Y, en un sentido muy similar, SÁNCHEZ GALIANA señala que «el ejercicio del poder tributario se concreta, al menos de forma parcial, en la privación coactiva de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, por el establecimiento del deber de tributación para el sostenimiento de los gastos públicos»¹⁴⁶.

Por consiguiente, la exacción de un tributo supone una detracción coactiva parcial de la propiedad¹⁴⁷ que solo está justificada si se produce con el objetivo, sea principal o no, de sufragar los gastos públicos¹⁴⁸. El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE se erige, a través del legislador, en una verdadera obligación -la obligación tributaria principal- cuyo cumplimiento tiene lugar con el pago del tributo¹⁴⁹. Actúa, por tanto, como un límite interno al derecho de propiedad privada, o lo que es lo mismo, delimita su contenido en aras de dar cumplimiento a la función

¹⁴⁵ CASADO OLLERO, G.: «Los fines no fiscales de los tributos», cit., pág. 116.

¹⁴⁶ SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: «Los derechos a la propiedad y a la libertad de iniciativa económica privada y el ejercicio del poder financiero», en AA.VV. (Dir. SÁNCHEZ GALIANA, J.A.): *Estudios en conmemoración del cuarenta aniversario de la Constitución financiera*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pág. 78.

¹⁴⁷ MOSCHETTI, F.; CALERO GALLEGU, J. M.; NAVAS VÁZQUEZ, R.: *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1980, pág. 292.

¹⁴⁸ Textualmente, señala PALAO TABOADA que «la exigencia de dinero a título de impuestos tan sólo estará justificada frente a la garantía constitucional de la propiedad cuando tenga lugar con el fin de financiar los gastos públicos» (PALAO TABOADA, C.: «La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario», *La Hacienda Pública en la Constitución Española*, Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 295).

¹⁴⁹ A este respecto, RODRÍGUEZ BEREIJO explica que del deber constitucional que se enuncia en el art. 31.1 CE «no surge directamente para el ciudadano obligación alguna hasta que el legislador, con su libertad de configuración, decide concretar dicho deber y dotarlo de sanción con la creación de cada tributo». Prosigue aclarando el citado autor que «[c]omo mandato jurídico el deber de contribuir se actúa y concreta a través de la Ley (art. 31.3 y art. 133.1 CE) a la que corresponde configurar el modo, condiciones y cuantía de esa contribución de acuerdo con la capacidad económica y dentro de los límites constitucionales de “un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso tendrá alcance confiscatorio” (art. 31.1 CE). Se trata de un mandato constitucional de eficacia jurídica sólo mediata, al fundarse directamente en la Ley ordinaria y no en el texto constitucional» [RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico», cit., págs. 13 y 15 (versión en línea)].

social de la misma¹⁵⁰, en tanto que «el interés general requiere servicios públicos y actuaciones administrativas que generan un gasto público a cuyo sostenimiento es preciso contribuir»¹⁵¹.

Al respecto, merecen ser reseñadas las palabras de SÁNCHEZ GALIANA, para quien «el ejercicio del poder financiero, y más en concreto, del poder tributario se va a considerar, sin duda, como una manifestación necesaria de la función social de la propiedad, siendo patente la necesidad de subvenir al gasto público, eso sí, atendiendo a los principios materiales de justicia tributaria. [...] Por lo que se puede considerar que el tributo es una injerencia legítima, en principio, en el derecho de propiedad de los ciudadanos, de acuerdo con la función social que a este derecho atribuye la Constitución (art. 33.2 CE)»¹⁵².

Acertadamente, la doctrina tributarista reconoce que «la función social de la propiedad tiene una vertiente tributaria, y que la propiedad, entendida como riqueza (como capacidad económica), implica un deber de solidaridad para la realización del interés general, que es precisamente el deber de contribuir»¹⁵³. En otras palabras, «la titularidad de una riqueza provoca en sus titulares un deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad (art. 31.1 CE), de cara a la financiación del gasto público de una manera redistributiva (art. 31.2 CE) y a los efectos de conseguir “el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español (art. 138.1 CE), estimulando la “más justa

¹⁵⁰ En sentido parecido, MARTÍNEZ LAGO entiende que «el comportamiento normal de un impuesto -y, en concreto, de un impuesto extrafiscal- no es el de atacar el patrimonio del contribuyente hasta el punto de equipararse a una privación expropiatoria, sino que es más acorde a su naturaleza la actuación delimitadora de derechos» (MARTÍNEZ LAGO, M. A.: «Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad», *Gaceta fiscal*, núm. 81, 1990, pág. 162). En esta misma línea, señala ROMERO ABOLAFIO que «el tributo extrafiscal debe constituir una intervención sobre el derecho a la propiedad privada de carácter delimitador, sin menoscabar en ningún caso su contenido esencial». A lo anterior añade que «el tributo extrafiscal se comportaría en ocasiones como un mecanismo suasorio para incentivar la función social impulsiva, actuando la carga tributaria como estímulo para que dichas conductas beneficiosas para el interés general se materialicen, enervando en caso contrario el hecho imponible, y produciéndose por tanto el nacimiento de la obligación tributaria principal» (ROMERO ABOLAFIO, J. J.: *Análisis iusfundamental de la extrafiscalidad: la construcción sostenible en el ámbito local*, cit., págs. 182 y 183).

¹⁵¹ MARÍN BENÍTEZ, G.: «Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria. Funciones y vertientes del principio de capacidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 50, 2018, pág. 45. Para mayor abundamiento sobre el particular, véanse, entre otros, los siguientes trabajos: RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico», cit., págs. 5-40; ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Perfiles constitucionales del deber de contribuir», en AA.VV. (Coords. MURILLO DE LA CUEVA, P. L.; FONT GALÁN, J. I.): *Estudios jurídicos: en conmemoración del X aniversario de la Facultad de Derecho*, Universidad de Córdoba, Córdoba, 1991, págs. 223-250; y ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Los límites al deber de contribuir», *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1, 1990, págs. 145-180.

¹⁵² SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: «Los derechos a la propiedad y a la libertad de iniciativa económica privada y el ejercicio del poder financiero», cit., pág. 78.

¹⁵³ MARÍN BENÍTEZ, G.: «Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria. Funciones y vertientes del principio de capacidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», cit., pág. 45.

distribución” de la riqueza (131.1 CE)»¹⁵⁴. En consonancia con lo anterior, el deber de contribuir podría definirse como «una obligación general de concurrir a los gastos públicos en aras del interés común por el mero hecho de tener capacidad contributiva y en razón de tal capacidad»¹⁵⁵.

Por si quedara algún atisbo de duda sobre el carácter obligatorio de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, el Tribunal Constitucional, con una claridad digna de mención, manifiesta en la STC 26/2017, de 16 de febrero, que «el art. 31.1 CE establece el deber de todos de contribuir “al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica”, incorporando “un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones” (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 5; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 9), del que no sólo se deriva una obligación positiva, la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también un derecho correlativo, como es, el de que “esa contribución solidaria sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad” (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6, y 107/2015, de 28 de mayo, FJ 2)» (FJ 2)¹⁵⁶.

El deber de contribuir se encuentra ligado, como señalábamos, al derecho a la propiedad. Esta ligazón también ha sido confirmada expresamente por el supremo intérprete del Texto Constitucional en la STC 182/1997, de 28 de octubre, en la que señala que el cumplimiento del deber constitucional de contribuir «no se encuentra desconectado del derecho de propiedad también constitucionalmente garantizado (art. 33 C.E.)» (FJ 6). Es por ello por lo que, muy razonablemente, MORENO FERNÁNDEZ señala que «el pago de tributos debe considerarse como una injerencia “debida” en el derecho de propiedad y, lo que es más importante, como una injerencia “obligada” por el Texto Constitucional». Considera este autor que «el derecho a la propiedad del art. 33 CE se encuentra, entonces, íntimamente conectado con el deber constitucional de contribuir del art. 31.1 CE, operando como un límite externo al mismo, razón por la cual, el mismo art. 31.1 CE impide el “alcance confiscatorio” del sistema tributario, en un intento de

¹⁵⁴ MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: «Del deber constitucional de pagar un tributo a la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador», cit., pág. 55.

¹⁵⁵ MARÍN BENÍTEZ, G.: «Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria. Funciones y vertientes del principio de capacidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», cit., pág. 45.

¹⁵⁶ En esta línea, señalan AGUALLO AVILÉS y BUENO GALLARDO que «el art. 31.1 CE establece un *deber de contribuir* al sostenimiento de los gastos públicos (SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3; 76/1990, de 26 de abril, FJ 3; 195/1994, de 28 de junio, FJ 3, y 233/2005, de 26 de septiembre, FJ 5), o, dicho de otro modo, está haciendo referencia a instrumentos de financiación de los gastos públicos *que tienen su origen en un deber, esto es, a prestaciones obligatorias, coactivas*» [AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E.: «Artículo 31», en AA.VV. (Dir. RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO FERRER, M.; CASAS BAAMONDE, M.^a E.): *Comentarios a la Constitución Española*, tomo I, Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid, 2018, pág. 1096].

garantizar el respeto de otros valores y derechos previstos en la Constitución como es el propio derecho a la propiedad privada (art. 33 CE)»¹⁵⁷.

Por su parte, la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en un conocido auto mediante el que se acordó plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto de los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL) por la posible vulneración de los principios de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad establecidos en el artículo 31.1 CE, ha señalado que «de manera similar a lo que sucede con el principio de igualdad tributaria -el derecho a la igualdad del artículo 14 CE encuentra su plasmación concreta en el ámbito del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en el principio de igualdad tributaria que establece el artículo 31.1 CE-, la prohibición constitucional de confiscatoriedad que impone, asimismo, el artículo 31.1 CE, constituye una exigencia que dimana de la necesaria salvaguarda del derecho de propiedad que garantiza el artículo 33 CE» (ATS 7591/2019, de 01-07-2019, FD 3).

En definitiva, si un tributo infringe tal prohibición se estará produciendo una extralimitación en la función social de la propiedad¹⁵⁸. Es decir, el pago del tributo habría excedido de lo que es posible exigir al propietario en virtud de la función social y, en

¹⁵⁷ MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: «La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 124, 2019, pág. 18. En sentido similar, considera LEJEUNE VALCÁRCEL que el límite que supone la prohibición de confiscatoriedad que no surge del propio sistema tributario sino de «otro derecho protegido constitucionalmente, como es el derecho de propiedad, de tal forma que sólo en relación a éste puede ser comprendido y analizado el problema de la no confiscatoriedad tributaria» (LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1980, págs. 168 y 169). Por su parte, LÓPEZ ESPADAFOR sostiene que «la no confiscatoriedad puede ser entendida como una plasmación del límite que supone el respeto a la propiedad privada en materia tributaria. La Constitución consagra este derecho y quiere que su respeto tenga una especial atención en la articulación del Sistema tributario, reforzando esta idea, al hablar expresamente de no confiscatoriedad y evitando adelantar en el art. 31 el concepto de propiedad privada» (LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.^a: «La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva», cit., pág. 155).

¹⁵⁸ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.^a: «La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva», cit., pág. 154. En esta línea pueden citarse también, entre otros, a MENÉNDEZ MORENO, A.: «Derecho de propiedad y derecho tributario: una invertida relación de amor/odio», *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2017, pág. 14; y PALAO TABOADA para quien la alusión que efectúa el art. 31.1 CE a que el sistema tributario, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio, «es inútil, pues no constituye más que una reiteración del principio de garantía de la propiedad suficientemente defendido ya por el artículo 33» (PALAO TABOADA, C.: «La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario», cit., pág. 319). Por su parte, MARTÍNEZ LAGO también considera que existe una relación entre la propiedad privada y los tributos a través de la prohibición de no confiscatoriedad que «lo que trata de hacer es evitar una virtual privación de la propiedad de los particulares por medios indirectos, pero eficaces, como son los tributarios» (MARTÍNEZ LAGO, M. A.: «Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad», cit., pág. 156).

concreto, del deber de contribuir y, en consecuencia, estaríamos ante una injerencia «ilegítima» en el derecho de propiedad¹⁵⁹.

4.3.2. Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como concreción de las exigencias del contenido esencial de la propiedad en el ámbito tributario

a) La vulneración del contenido esencial del derecho de propiedad por confiscatoriedad o carga tributaria desproporcionada

Resulta innegable la relación existente entre el derecho de propiedad y el principio de no confiscatoriedad. Buena parte de la doctrina coincide en que este último es la garantía de la propiedad privada en el ámbito tributario. Concretamente, señala SÁNCHEZ SERRANO que «la interdicción de confiscatoriedad del artículo 31.1 no hace sino sumar a los principios de justicia tributaria una garantía de la propiedad privada, adicional a su vez a las ya establecidas en el artículo 33»¹⁶⁰. Por su parte, LÓPEZ ESPADAFOR señala que la prohibición de confiscatoriedad que establece el art. 31.1 CE vendría a constituir una garantía del derecho de propiedad en el ámbito tributario, es decir, «la no confiscatoriedad se presentaría como una especificación del derecho a la propiedad privada en el ámbito tributario», que «refuerza el valor sustantivo e interpretativo de la idea en ese ámbito más específico»¹⁶¹.

¹⁵⁹ MORENO FERNÁNDEZ explica que «aunque el artículo 31.3 CE justifica las injerencias “debidas” de los poderes públicos en el derecho a la propiedad de los ciudadanos, sin embargo, no legitima las “indebidas”. Para que la injerencia de los poderes públicos en el derecho de propiedad individual sea “lícita” o “debida” es necesario que se haga por una ley, que tenga una causa justificada y que sea proporcionada» (MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: «Del deber constitucional de pagar un tributo a la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador», cit., pág. 57). En un trabajo posterior, este autor matiza estas exigencias y determina que para que pueda considerarse como una injerencia «legítima» en el derecho de propiedad es preciso que se reúnan las siguientes circunstancias: «1º) que se lleve a cabo, en todo caso, “conforme a la ley” (art. 31.1 CE); 2º) que se efectúe “de acuerdo con su capacidad económica” (art. 31.1 CE); y 3º) que se articule mediante un sistema tributario que “en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio” (art. 31.1 CE). Si faltase alguno de estos requisitos, la pretendida “injerencia legítima” del Poder Público en el derecho de propiedad privada se convertiría en una “injerencia ilegítima”, provocando el correlativo derecho de los ciudadanos afectados a la reparación o restitución del daño causado en sus bienes» (MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: «La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo», cit., pág. 18).

¹⁶⁰ Se trata, escribe SÁNCHEZ SERRANO, «de hacer compatible el deber fundamental de contribuir, constitucionalmente establecido, con el “derecho a la propiedad privada y a la herencia”, también constitucionalmente garantizado», para lo que «el sistema tributario no deberá comprender tributos y alcanzar un grado de onerosidad tal que los ciudadanos en general, o determinadas categorías o grupos de los mismos en particular, se vean en la necesidad de desprenderse de sus bienes o propiedades para satisfacerlos», pues «si así fuese, la tributación tendría “alcance confiscatorio”: o sea, produciría, por vía indirecta, un resultado análogo al de la confiscación prohibida por el artículo 33» [SÁNCHEZ SERRANO, L.: «Principios de justicia tributaria», en AA.VV. (Coord. LASARTE ÁLVAREZ, F. J.): *Manual General de Derecho Financiero: Parte general*, Comares, Granada, 1999, págs. 291 y 292].

¹⁶¹ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.ª: «La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva», cit., pág. 155. Este autor define el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria como «el deber del legislador tributario de no establecer tributos que en su configuración determine una tributación que anule las posibilidades de actuación económica del sujeto, al provocar una tributación

A nuestro entender, la prohibición de confiscatoriedad no es sino una proyección o, más bien, una precisión, en el ámbito tributario, de la garantía -en pureza, de una de sus exigencias- del contenido esencial del derecho de propiedad que establece el art. 53.1 CE. Por tanto, determinar que un impuesto genera un resultado confiscatorio es tanto como afirmar que se vulnera el contenido esencial de la propiedad como consecuencia del pago de un tributo¹⁶².

Una buena muestra de que un impuesto, ya sea fiscal o extrafiscal, vulneraría el derecho a la propiedad si produjera un resultado confiscatorio, lo encontramos en el ATC 71/2008, de 26 de febrero, en el que el Tribunal Constitucional enjuicia la posible vulneración del derecho de propiedad con motivo de la exacción de la tasa del juego, indicando que «una vez rechazado que se haya producido dicho resultado confiscatorio, y a ello se reduce la planteada vulneración del art. 33.1 CE, cae por su propio peso esa vulneración que se denuncia» (FJ 7).

Por esta razón, hay quien considera que la prohibición de confiscatoriedad que se establece en el art. 31.1 CE tiene «más un valor ideológico o político que jurídico»¹⁶³, de manera que «de hallarse ausente su consagración constitucional explícita en dicho precepto tampoco sería posible agotar la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir: lo impedirían el principio de capacidad económica y, en última instancia, el derecho a la propiedad privada consagrado en el art. 33 CE»¹⁶⁴.

irracional» (LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.^a: «La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva», cit., pág. 152).

¹⁶² Para autores como PALAO TABOADA, el calificativo “confiscatorio” ha de entenderse «sencillamente como equivalente a “contrario al principio de propiedad privada”» (PALAO TABOADA, C.: «La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario», cit., pág. 319). Asimismo, GONZALO Y GONZÁLEZ afirma que la prohibición de confiscatoriedad «resulta inseparable del principio de garantía de la propiedad privada» (GONZALO Y GONZÁLEZ, L.: «El principio constitucional de no confiscatoriedad tributaria», en AA.VV.: *El sistema económico en la Constitución española. Jornadas de Estudio sobre la Constitución Española*, vol. 2, Ministerio de Justicia. Secretaría General Técnica. Centro de Publicaciones, Madrid, 1994, pág. 1555).

¹⁶³ PÉREZ ROYO justifica esta afirmación en que «desde este punto de vista estrictamente jurídico, como ha señalado muy oportunamente la doctrina (PALAO TABOADA), el indicado límite de la no confiscatoriedad confunde dos planos que deben tenerse bien diferenciados: el de la regulación de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos y el de la regulación del derecho de propiedad, al que la CE se refiere solamente un poco después (art. 33 CE). De manera que en aquellos supuestos en que una Ley configurase de tal manera un tributo que llegase a producir tal efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad, el precepto sería tachado de anticonstitucional sin necesidad de recurrir al principio que estudiamos, por el simple juego de la capacidad económica» [PÉREZ ROYO, F.; CARRASCO GONZÁLEZ, F. M.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 31^a. ed., Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2021, pág. 73].

¹⁶⁴ AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E: «Artículo 31», cit., pág. 1101. Por su parte, PALAO TABOADA manifiesta que el hecho de que el art. 31.1 CE disponga que el sistema tributario en ningún caso tendrá alcance confiscatorio «es inútil, pues no constituye más que una reiteración del principio de garantía de la propiedad suficientemente defendido ya por el artículo 33». Sin embargo, reconoce que «la rotundidad del término “confiscatorio” es reveladora de la preocupación de los redactores del texto por cubrir también el “flanco fiscal” del derecho de propiedad y, por tanto, de que quedara claro en este aspecto

Pese a que la prohibición de confiscatoriedad será objeto de estudio detenido cuando se analicen más adelante los límites a la acumulación de impuestos sobre las viviendas desocupadas, en este momento hemos de extractar, en lo necesario, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en la que se plasma su doctrina relativa a la interdicción de confiscatoriedad, pues, de lo contrario, nos sería imposible hacer referencia a los supuestos en los que podría vulnerarse la garantía del contenido esencial del derecho de propiedad con motivo de la tributación.

El Tribunal Constitucional, desde la STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9, ha venido determinando que «puesto que la prohibición constitucional de confiscatoriedad tributaria se establece con referencia al resultado de la imposición, [...] la incorporación de esa garantía al sistema fiscal “obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia, de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir”, añadiendo que ese efecto se produciría “si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución”» [SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B); 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23; AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 6; 120/2008, de 6 de mayo, FJ 1; 342/2008, de 28 de octubre, FJ 1; y 69/2018, de 20 de junio, FJ 3].

Más recientemente, en la STC 26/2017, de 16 de febrero, el Pleno del Tribunal Constitucional ha ampliado considerablemente el alcance de este principio al señalar que «aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al “sistema tributario”, no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca “en ningún caso”, lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)» (FJ 2).

Un análisis sistemático de los arts. 31.1 y 33 CE en conexión con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que acabamos de extractar, nos lleva a sostener que los impuestos extrafiscales que particularmente nos conciernen, al igual que cualquier otro impuesto principalmente recaudatorio, podrían vulnerar tanto el art. 31.1 CE, por infringir la prohibición de confiscatoriedad, como el art. 33 CE, por vulnerar el contenido esencial

el sistema constitucional de valores» (PALAO TABOADA, C.: «La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario», cit., págs. 319 y 320).

del derecho de propiedad, cuando para su pago, se llegue a privar al sujeto pasivo de su riqueza, directa o indirectamente.

Hemos de partir de que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no ampara una injerencia en la propiedad de una intensidad tal que, bien a través de un único tributo o bien a través de la acumulación de varios, se llegue a privar totalmente al contribuyente de «propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación»¹⁶⁵. Un impuesto, fiscal o extrafiscal, en tanto que es una prestación pecuniaria, innegablemente, afecta al derecho a la propiedad por cuanto, en sí mismo, supone una cesión parcial y definitiva de la riqueza que se manifiesta a través de la realización del hecho imponible. No obstante, si en aras de dar cumplimiento al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se llegara a privar totalmente al contribuyente de su propiedad, entendida como la capacidad económica manifestada, se estaría produciendo el mismo efecto que el que deriva de una expropiación sin indemnización, una privación total de la propiedad¹⁶⁶ o, en términos más exactos, una delimitación de la propiedad con «efectos materialmente expropiatorios»¹⁶⁷.

Si se llegara a agotar toda la capacidad económica que se manifiesta al realizarse el hecho imponible, en el sentido de que el contribuyente se viera obligado a entregar al acreedor tributario el importe total de la misma, se estaría produciendo, de forma directa, una privación total de su propiedad, lo que claramente contraviene la prohibición de confiscatoriedad que consagra el art. 31.1 CE y afecta claramente al contenido esencial del derecho a la propiedad (art. 33.1 CE en relación con el art. 53.1 CE).

En efecto, de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional se desprende que la prohibición constitucional de confiscatoriedad en tanto que «se establece con referencia al resultado de la imposición», impide que, so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se agote la riqueza imponible que justifica la exacción de un tributo, es decir, impide que se prive de toda la capacidad económica que el sujeto ha exteriorizado al realizar el hecho imponible mediante el pago de una cuota

¹⁶⁵ Literalmente, señala la STC 150/1990, de 4 de octubre, que «en materia fiscal, la confiscación no supone la privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de privación o exacción es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» (FJ 9).

¹⁶⁶ En este sentido, PALAO TABOADA concluye que «la imposición no atenta “normalmente” contra la propiedad, pero puede hacerlo cuando vaya dirigida precisamente contra determinados objetos de este derecho, encerrando medidas semejantes a una expropiación». A lo anterior añade que «solamente los impuestos intervencionistas [a los que nos venimos refiriendo como extrafiscales] pueden afectar al derecho fundamental de propiedad, en su aspecto de situación jurídica subjetiva, si bien no todo impuesto de esta índole viola por ello aquel derecho, sino que es necesario que el gravamen represente una agresión a los bienes del contribuyente equiparable a la privación expropiatoria» (PALAO TABOADA, C.: «La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario», cit., págs. 289 y 307).

¹⁶⁷ Este término fue empleado en la ya referida STC 61/1997, de 20 de marzo, para hacer referencia a «obligaciones y cargas [...] susceptibles de privar de toda rentabilidad económica o utilidad privada al derecho de propiedad, desbordando, en consecuencia, el contenido esencial del dominio y surgiendo entonces el deber de indemnizar» (FJ 34).

tributaria equivalente a aquella. En efecto, así lo entiende también el Tribunal Supremo, que en el citado ATS 7591/2019 advierte de que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos deviene confiscatoria «cuando la carga fiscal singular que deben soportar los contribuyentes supera el importe de la riqueza que justifica y legitima su exacción» (FD 2).

Lo anterior ocurre, en fin, cuando la cuota tributaria que ha de pagarse es igual a la capacidad económica que se manifiesta. Haciendo uso del propio ejemplo que emplea el Tribunal Constitucional para explicar lo que sería un palmario resultado confiscatorio, cabe afirmar que agotaría esa riqueza imponible «un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta» (STC 150/1990, FJ 9), pues acabaría privando a su titular de toda la riqueza que justifica y legitima la exacción de este impuesto y, a la postre, privando al propietario de la totalidad de la utilidad económica individual de su propiedad, conculcando no solo el art. 31.1 CE sino también el art. 33 CE.

Por otro lado, también es posible, como apunta el Tribunal Constitucional, que «mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades: con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución» (STC 150/1990, FJ 9). En este caso, entendemos que al contribuyente se le priva de la propia riqueza o materia imponible -entendida, según la jurisprudencia constitucional, como «toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición» (por todas, STC 37/1987, FJ 14)- por la acumulación de varios tributos sobre el mismo objeto material.

Por lo que respecta, particularmente, a los gravámenes sobre viviendas vacías, cabe indicar que el propio bien inmueble constituye -lo explicaremos más adelante- la materia imponible a la que estamos haciendo referencia. Pues bien, sobre la titularidad de dicho inmueble, que en nuestro caso sería, concretamente, la vivienda, se acumulan varios impuestos (fiscales y extrafiscales)¹⁶⁸, haciendo recaer sobre el contribuyente una carga fiscal que podría llegar al extremo de privarlo no solo del importe total de la capacidad económica efectivamente manifestada sino también del bien en cuestión, «por la vía fiscal indirecta»¹⁶⁹, si para hacer frente a dicha carga se viera obligado a desprenderse del mismo.

En los supuestos donde existe sobreimposición sobre una misma materia imponible, coincidimos con SOLER ROCH en que hay «riesgo de carga fiscal excesiva,

¹⁶⁸ En efecto, el Tribunal Constitucional ha reconocido en la STC 4/2019, de 17 de enero, FJ 6, que el impuesto catalán sobre las viviendas vacías recae sobre la misma materia imponible que el impuesto local sobre bienes inmuebles.

¹⁶⁹ STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9.

que, en relación con el caso concreto, puede y debe ser valorado desde la perspectiva del principio de proporcionalidad, de acuerdo con el criterio del justo equilibrio establecido por la jurisprudencia del TEDH en relación con la compatibilidad entre el deber de contribuir y la protección del derecho de propiedad»¹⁷⁰. Y por ello estudiaremos estos supuestos con atención en el último Capítulo de este trabajo.

Las situaciones que hemos comentando, provocadas tanto por un tributo individualmente considerado como por la acumulación de varios de ellos, no son sino casos «evidentes»¹⁷¹ en los que el Tribunal Constitucional se ha atrevido a determinar cuándo se produce un resultado confiscatorio a través de la imposición, pues es palmaria, y así lo admite el máximo intérprete de la Constitución, la dificultad que conlleva «situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio» (STC 150/1990, FJ 9). Por tanto, cuando el Tribunal Constitucional se refiere a la prohibición del alcance confiscatorio de la imposición lo hace como sinónimo de «límite máximo de la imposición»¹⁷².

Se trata de casos en los que, sin duda, la injerencia en el derecho de propiedad es ilegítima por resultar claramente confiscatoria y, por tanto, privativa de la propiedad del contribuyente. Sin embargo, estamos convencidos de que la exacción de un tributo también podría suponer una injerencia ilegítima en el derecho de propiedad del contribuyente, por suponer una carga fiscal excesiva y desproporcionada, pero sin llegar a suponer una confiscación o ablación plena de la riqueza del contribuyente. En efecto, el Tribunal Constitucional de Alemania y el Consejo Constitucional francés han avanzado en este sentido, determinando en algunos de sus pronunciamientos que la carga tributaria soportada por el contribuyente es excesiva o exagerada cuando se aplica un tipo de gravamen, individualmente considerado o como resultado de la aplicación conjunta de diversas prestaciones tributarias, considerablemente superior al 50%. Se trata de la aplicación del criterio que se conoce como «principio de división en la mitad», y que

¹⁷⁰ SOLER ROCH, M.^a T.: «Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos», cit., pág. 51.

¹⁷¹ Esta conclusión se extrae claramente de las siguientes palabras del Tribunal Constitucional en la STC 150/1990: «[...] puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga “alcance confiscatorio”, es *evidente* que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución: como sería asimismo, y con mayor razón, *evidente* el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta» (FJ 9). La cursiva en la cita es nuestra.

¹⁷² Literalmente, en la STC 150/1990 se afirma que «el límite máximo de la imposición [viene] cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio» (FJ 9).

vendría a operar como un límite relativo al deber de contribuir «para evitar la sobrecarga del contribuyente en el pago de impuestos»¹⁷³.

Es preciso señalar que el Tribunal Supremo, en el referido ATS 7591/2019, efectuó una interesante consideración en relación con la necesaria observancia, en la exégesis de la prohibición de confiscatoriedad, del principio de proporcionalidad y la prohibición de la «carga fiscal excesiva», como exigencias derivadas del derecho de propiedad que reconoce el art. 1 del Protocolo adicional al Convenio para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. El Alto Tribunal justificó su criterio sosteniendo que «en la medida en que la prohibición constitucional de confiscatoriedad constituye la concreción del derecho de propiedad privada (artículo 33 CE) en el ámbito tributario, en la interpretación de las exigencias que dimanen de aquel principio no pueden desconocerse las obligaciones que el Tribunal de Estrasburgo viene imponiendo a los Estados miembros del Consejo de Europa en aras de la salvaguarda del derecho reconocido en el Artículo 1 del Protocolo No. 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos ante la denominada “excepción tributaria”», esto es, «la legislación dictada por los Estados miembros “para garantizar el pago de los impuestos” o de otras contribuciones”» (FD 3).

Por su parte, el Tribunal Constitucional dio un paso en esta dirección en la posterior STC 126/2019, de 31 de octubre, aludiendo al criterio de la «carga fiscal excesiva» a la hora de pronunciarse sobre la alegada vulneración del principio de no confiscatoriedad en el ámbito del impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, como resultado de la exigencia de una cuota tributaria superior a la ganancia realmente generada con la transmisión del inmueble por la

¹⁷³ MORENO FERNÁNDEZ, añade a lo anterior, que «[t]ranscurridos ya más de 40 años desde la aprobación de nuestra Carta Magna y, por tanto, una vez consolidado el Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1), ha llegado ya el momento de que, al igual que se ha hecho en Alemania y en Francia, se concilie definitivamente el legítimo interés público a la obtención de los recursos necesarios con los que financiar el gasto de todos, con el también legítimo interés individual a la garantía de un sacrificio razonable y proporcionado sobre la propiedad privada. De este modo, en una ponderación justa y equilibrada (equitativa) en uno y otro, debe ya comenzarse a aplicar el principio de “división en mitad” como límite máximo de la carga tributaria impuesta en cada periodo impositivo, individual o conjuntamente considerada, a cada manifestación de riqueza susceptible de ser sometida a tributación: la obtención de renta, el consumo, la titularidad de un patrimonio o la transmisión de bienes» (MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: «Del deber constitucional de pagar un tributo a la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador», cit., págs. 24-30). De una opinión muy similar es LÓPEZ ESPADAFOR, quien sostiene que «el tributo puede afectar a la propiedad privada, pero aquél no puede llegar a un nivel que deje vacío de contenido en ciertos supuestos el derecho a la propiedad privada». El límite estaría en «el nivel de tributación más allá del cual la propiedad privada dejaría de ser esencialmente eso, es decir, esencialmente privada, pasando a ser más pública que privada», pues el deber de contribuir «nunca puede justificar una tributación excesiva e irracional que haga que la propiedad privada pierda su contenido esencial, el de privada», ya que «si a la propiedad se le pone en la Constitución el calificativo de privada, sin desconocer su función social, siempre deberá estar en mayor medida al servicio o utilidad del contribuyente, que al servicio o utilidad de la Hacienda Pública» (LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.ª: «La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva», cit., pág. 155).

aplicación de la regla de cálculo establecida en la anterior redacción del art. 107.4 TRLRHL. Concretamente, determinó que mediante una cuota tributaria que supera el 100% de la riqueza efectivamente generada «se está exigiendo al sujeto pasivo que cumpla con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante la imposición de una carga “excesiva” o “exagerada” [en la terminología del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (por ejemplo, en sentencias de 3 de julio de 2003, *asunto Buffalo Srl c. Italia*; de 9 de marzo de 2006, *asunto Eko-Elda AVEE c. Grecia*; de 14 de mayo de 2013, *asunto N.K.M. c. Hungría*, y de 2 de julio de 2013, *asunto R.Sz. c. Hungría*), del Tribunal Constitucional alemán (por ejemplo, en las sentencias de 17 de enero de 1957; de 22 de junio de 1995, y de 18 de enero de 2006); o del Consejo Constitucional francés (por ejemplo, en las decisiones 2005-530, de 29 de diciembre; 2012-662, de 29 de diciembre, y 2013-684, de 29 de diciembre)]» (FJ 4).

El criterio de la «carga fiscal excesiva» es empleado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos para valorar, en particular, una de las exigencias que han de reunirse para poderse descartar la vulneración del derecho que garantiza el ya comentado art. 1 del Protocolo adicional con motivo del pago de impuestos. Esta exigencia consiste en que la injerencia en el derecho de propiedad del contribuyente, a raíz de la exacción del tributo, ha de preservar un necesario equilibrio o «una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin perseguido». En la ponderación de este «justo equilibrio», el principio de proporcionalidad «constituye un parámetro inexcusable [...] de manera que la norma enjuiciada respetará el necesario equilibrio entre los intereses -público y privado- concurrentes siempre que la intromisión en el “interés patrimonial” del contribuyente no resulte desproporcionada» (ATS 7591/2019, FD 3), es decir, siempre que no se imponga una carga tributaria excesiva a una persona o entidad o se perjudique gravemente su situación financiera (Decisión de la Comisión Europea de Derechos Humanos, de 26 de febrero de 1997, *Ferretti v. Italy*; STEDH de 3 de julio de 2003, asunto *Buffalo S.r.l. in liquidation v. Italy*, § 32)¹⁷⁴.

A tenor de lo anterior, no resulta osado afirmar que la interdicción de confiscatoriedad se dirige a impedir que la carga fiscal sea excesiva o, lo que es lo mismo, garantiza que la injerencia en el derecho de propiedad del contribuyente no sea desproporcionada, que no vaya más allá de lo necesario o razonable para la consecución

¹⁷⁴ En este sentido, señala SOLER ROCH que «lo “excesivo” debe considerarse equivalente a desproporcionado ya que, [...], el principio de proporcionalidad es un parámetro inexcusable en la ponderación del justo equilibrio con arreglo al que debe valorarse la adecuación de las normas tributarias a lo dispuesto en el artículo 1 del Primer Protocolo del CEDH» (SOLER ROCH, M.ª T.: «Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos», cit., pág. 45).

del objetivo que toda figura tributaria pretende, que es la contribución al sostenimiento de los gastos públicos¹⁷⁵.

No obstante, es preciso tomar esta afirmación con cierta cautela, ya que nos parece que el principio de no confiscatoriedad tiene un ámbito claro y único de protección, que es la capacidad económica que legitima la exigencia de *la correspondiente figura tributaria*. Por tanto, en todo caso, servirá para impedir, incluso en el caso concreto, que la aplicación de la norma tributaria no suponga una carga irrazonable que agote totalmente o -vaya por delante que el Tribunal Constitucional nunca ha llegado a hacer esta afirmación- suponga la detracción una parte sustancial (sin llegar a la totalidad) de la capacidad económica que justifica el pago del tributo. El Tribunal Supremo, en cambio, ha avanzado con paso firme en este sentido, determinando en la STS núm. 1689/2020 (rec. cas. núm. 6386/2017), de 9 de diciembre, FD 3, y posteriormente, en idénticos términos, en la STS núm. 1732/2020 (rec. cas. núm. 981/2018), de 14 de diciembre, FD 4, que «la concreta aplicación de un tributo que suponga que el contribuyente tenga que destinar a su pago la totalidad o la mayor parte de la riqueza real o potencial que tal tributo pone de manifiesto tendrá carácter confiscatorio en la medida en que supone -claramente- una carga *excesiva, exagerada* y, desde luego, *no proporcional* a aquella capacidad económica que, en definitiva, justifica la existencia misma de la figura tributaria correspondiente».

No creemos, sin embargo, al menos a la luz de la exégesis que en relación con este principio ha efectuado hasta el día de hoy el Tribunal Constitucional, que se pudiera llegar a valorar en su virtud si la *situación financiera global* del contribuyente se ha visto gravemente perjudicada por la aplicación de la norma tributaria sustantiva, tal y como ocurre en la STEDH de 2 de julio de 2013, asunto *N.K.M. v. Hungría*. En este pronunciamiento, el Tribunal de Estrasburgo estima la vulneración del art. 1 del mencionado Protocolo, entre otras razones, porque el contribuyente fue expuesto a una considerable situación de penuria económica, pues, habiendo sido desempleado, fue privado de una parte sustancial de su indemnización por despido, al aplicarse sobre esta

¹⁷⁵ En esta misma línea, SÁNCHEZ GALIANA señala que «aunque la limitación a la propiedad privada esté justificada con el establecimiento de los tributos, sólo será si se mantiene un equilibrio entre intereses privados e intereses generales, si se mantiene una relación de proporcionalidad, y eso solo será posible si se respetan los principios de justicia tributaria, y en especial el límite de la no confiscatoriedad» (SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: «Los derechos a la propiedad y a la libertad de iniciativa económica privada y el ejercicio del poder financiero», cit., pág. 95). Por su parte, NÚÑEZ PÉREZ considera que «el establecimiento del principio de no confiscatoriedad tributaria no sólo no es innecesario, sino que viene a reforzar el equilibrio que ineludiblemente ha de estar presente entre la detracción coactiva de riqueza que todo tributo implica y “el derecho a la propiedad privada y a la herencia” que la Constitución reconoce a los ciudadanos» (NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: «La prohibición constitucional de tributos confiscatorios: dos supuestos», *Impuestos*, tomo II, 1991, pág. 240).

última un tipo impositivo del 52% (§ 70)¹⁷⁶. Ello, en todo caso, creemos que es una situación que habría de enjuiciarse desde la óptica del art. 33 CE.

b) La conculcación del contenido esencial del derecho de propiedad por inexistencia de riqueza que fundamente la imposición

En un primer momento hemos defendido que el principio de no confiscatoriedad es proyección de la garantía del contenido esencial de la propiedad en el ámbito tributario. Pues bien, ahora es momento de precisar que, a nuestro juicio, en tanto que la interdicción de confiscatoriedad vela por que no se imponga una carga tributaria irrazonable, dicha prohibición no constituiría exactamente «una suerte de réplica de la garantía del contenido esencial reconocida por el art. 53.1 CE con relación al derecho a la propiedad privada»¹⁷⁷, sino la proyección o materialización, en el ámbito tributario, de una de las exigencias de esta garantía constitucional, a saber: la que prohíbe que «las limitaciones y deberes que se impongan al propietario [vayan] más allá de lo razonable» (STC 37/1987, FJ 2).

Defendemos que se trata de la proyección de una sola de sus exigencias porque, además de por falta de proporcionalidad, a nuestro entender, también es posible que se vulnere el derecho de propiedad por carencia de justificación constitucional, que es el primero de los requisitos que ha de cumplir toda medida de delimitación para no infringir el contenido esencial de la propiedad. Básicamente, esto ocurre cuando se grava una riqueza inexistente, es decir, cuando no existe capacidad económica que fundamente el deber de contribuir a través de la imposición.

La conclusión anterior se fundamenta en que el pago de los tributos, mediante el que se da cumplimiento al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, supone, en sí mismo, una injerencia en el derecho a la propiedad del contribuyente. Y dicha injerencia, como cualquier otra, ha de respetar la garantía del necesario respeto al contenido esencial de este derecho (art. 53.1 CE) que exige, a nuestro entender, que (1) la injerencia cuente con la correspondiente justificación constitucional y que (2) no vaya más allá de lo razonable.

Ningún tributo, ni siquiera uno extrafiscal, podría establecerse sobre una circunstancia no reveladora de riqueza, pues, por mucho que el Tribunal Constitucional haya permitido al legislador tributario «configurar el presupuesto de hecho del tributo

¹⁷⁶ En contraste con lo determinado por el TEDH en esta sentencia, en la reciente STEDH de 19 de mayo de 2022, asunto *Bežanić and Baškarad v. Croatia*, descarta, haciendo alusión expresa a este pronunciamiento de 2013, que un tipo impositivo del 5% del valor de mercado de los inmuebles adquiridos por los demandantes fuese demasiado elevado o perjudicara su situación financiera, rechazando, en fin, que se les hubiera impuesto una carga fiscal desproporcionada que supusiera una vulneración del art. 1 del Protocolo No. 1 al CEDH (§§ 76-81).

¹⁷⁷ ROMERO ABOLAFIO, J. J.: *Análisis iusfundamental de la extrafiscalidad: la construcción sostenible en el ámbito local*, cit., pág. 243.

teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; STC 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6)», no hemos de perder de vista que, para mantener la naturaleza tributaria, no es suficiente con incumplir obligaciones inherentes a la función social de la propiedad, pues la «prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica» (SSTC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5) (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2).

El deber de contribuir cuenta con la particularidad de que solo se activa cuando existe riqueza, es decir, actúa como un límite al legislador tributario, que se ve obligado a la hora de establecer un tributo a respetar el principio de capacidad económica¹⁷⁸. Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional al señalar que «aunque el legislador ordinario goza de una amplia libertad de configuración normativa, su ejercicio debe efectuarse dentro del marco que la propia Constitución delimita, y, concretamente [...], con respeto al principio de capacidad económica al que llama el art. 31.1 CE, como fundamento de todo impuesto. De este modo, aunque el legislador establezca impuestos que “estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza” (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4), como puede ser, en el caso que nos ocupa, dar cumplimiento a la previsión del art. 47 CE, en ningún caso puede hacerlo desconociendo o contradiciendo el principio de capacidad económica (STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3), degenerando su originaria libertad de configuración en una indeseable arbitrariedad al gravarse “en todo o en parte rentas aparentes, no reales” [SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 5 c), y 194/2000, de 19 de julio, FJ 8]» (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2).

Dicho de otro modo, «la exigencia de capacidad económica» es «base y condición *sine qua non* del deber constitucional de contribuir a las cargas públicas»¹⁷⁹ sin obtener nada a cambio, por el simple hecho de ostentarse riqueza. Hemos llegado a la conclusión de que el deber de contribuir es manifestación de la función social de la propiedad, entendida como utilidad económica individual. Por consiguiente, si no existe esta última, no existe el deber de contribuir a través de la imposición, pues su cumplimiento supone la detracción de parte de esa utilidad para el sostenimiento de los gastos públicos. En otras palabras, para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se ha debido exteriorizar

¹⁷⁸ Como señala SÁNCHEZ GALIANA, el principio de capacidad económica es «el principio que va a justificar el hecho mismo de contribuir». Constituye «el principio medular de la justicia tributaria material, que ni siquiera podría ser sacrificado en aras a la consecución de objetivos de política económica o extrafiscales» (SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: «Los derechos a la propiedad y a la libertad de iniciativa económica privada y el ejercicio del poder financiero», cit., pág. 83).

¹⁷⁹ Informe del Ministerio Fiscal presentado en el trámite de audiencia previo a la formulación de la cuestión de constitucionalidad que se plantea en el ATS 7591/2019 (págs. 9 y 10).

riqueza previamente, porque la titularidad de riqueza o capacidad económica es el fundamento o presupuesto de toda imposición, fiscal o extrafiscal¹⁸⁰.

El impuesto es «expresión concreta del deber de contribuir del art. 31.1 CE»¹⁸¹, por lo que la capacidad económica y la finalidad contributiva se encuentran ligadas de manera indisoluble¹⁸². Y difícilmente se puede refutar esta afirmación cuando el tenor literal del art. 31.1 CE establece que «[t]odos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica», y cuando la capacidad económica no es sino capacidad de pago¹⁸³, es decir, no es otra cosa que capacidad para contribuir, aptitud para la financiación de las cargas públicas.

En suma, como señala CASADO OLLERO, «[e]l deber de contribuir *ex art. 31.1* de la Constitución individualiza y, por ende, limita al tributo -como instituto jurídico financiero- en su presupuesto habilitante (manifestación de capacidad económica) y en su fin (contribuir al sostenimiento de los gastos públicos), y por ello exige que legislador, en uso de su libertad de configuración, regule este recurso financiero preservando siempre el contenido mínimo (no exclusivo ni excluyente), el núcleo básico y esencial de este instituto constitucional»¹⁸⁴.

El Tribunal Constitucional ha determinado que cualquier tributo vulnera también la prohibición de no confiscatoriedad cuando «somet[e] a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica» (SSTC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2; 126/2019, de 31 de octubre, FJ 4; y ATC 69/2018, de 20 de junio, FJ 3). En efecto, la antigua STC 37/1987, de 26 de marzo, descartó la confiscatoriedad del Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas únicamente por la razón de que el Tribunal Constitucional había concluido previamente que dicho impuesto gravaba una riqueza existente, real o potencial¹⁸⁵. No obstante, a nuestro juicio, cuando se agota la riqueza

¹⁸⁰ En este mismo sentido, VARONA ALABERN afirma que «la finalidad fiscal en el impuesto se fundamenta en el principio de capacidad económica: este tributo permite recaudar fondos para financiar el gasto público porque el sujeto pasivo ostenta una riqueza» (VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, cit., pág. 90).

¹⁸¹ SSTC 167/2016, de 6 de octubre, FJ 4.

¹⁸² Tal es la estrecha relación de la finalidad contributiva y la capacidad económica que hay autores, como AGUALLO AVILÉS y BUENO GALLARDO, que han defendido firmemente «que todas las prestaciones de carácter público o impuestas que tengan como finalidad el sostenimiento de los gastos públicos, deben respetar el principio de capacidad económica, aunque no puedan ser calificadas constitucionalmente como tributos porque no concurra en ellas algunos de los elementos que, [...], el Tribunal Constitucional viene atribuyendo a las prestaciones tributarias» [AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E.: «Artículo 31», cit., pág. 1098].

¹⁸³ En efecto, el Tribunal Constitucional habla de «principio de capacidad económica o de pago» en las SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 134/1996, de 22 de julio, FJ 6 B); y 182/2021, de 26 de octubre, FJ 4.

¹⁸⁴ CASADO OLLERO, G.: «Los fines no fiscales de los tributos», cit., págs. 118 y 119.

¹⁸⁵ Literalmente, la STC 37/1987 dice así: «[...] no resulta difícil concluir que el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas no lesiona el principio de capacidad económica sólo porque recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas,

imponible, efectivamente, el gravamen es ilegítimo por resultar confiscatorio¹⁸⁶, pero en los casos en los que se grava una riqueza inexistente nos parece que lo que se vulnera es el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición y «como instrumento legitimador del gravamen» (STC 126/2019, de 31 de octubre, FJ 4).

Cabe aclarar que, si el hecho imponible no revela riqueza alguna que fundamente la imposición por reflejar aptitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, no es que se infrinja el principio de capacidad económica es que ni siquiera podríamos estar hablando de «tributo», en tanto que la existencia de riqueza es uno de los elementos que conforman su concepto constitucional¹⁸⁷. Por consiguiente, nos estamos refiriendo a los supuestos en los que, si bien el hecho imponible constituye una manifestación de capacidad económica, por mor de la concreta configuración legal de alguno de sus elementos, resulta gravada una capacidad económica inexistente. En tales casos no cabe duda de que nos encontramos ante un tributo pero su aplicación en algunos supuestos, que no se pueden considerar aislados, deviene ilegítima por suponer una injerencia injustificada o arbitraria en el derecho de propiedad¹⁸⁸.

Como resultado de las reflexiones que hemos venido efectuando obtenemos que el principio de capacidad económica, como fundamento de la imposición, y el principio de interdicción de confiscatoriedad, en tanto que operan «respectivamente, como

pues este hecho de significado social y económicamente negativo -que el legislador andaluz pretende combatir o corregir, entre otras medidas, a través del instrumento fiscal- es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial o, como señala el Letrado del Estado, de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto. Este hecho *excluye también por sí solo* el pretendido carácter confiscatorio del tributo, objeción en la que los recurrentes no insisten y que, careciendo de todo fundamento, nos exime de mayores consideraciones» (FJ 13). La cursiva es nuestra.

¹⁸⁶ AGUALLO AVILÉS y BUENO GALLARDO consideran que «en el supuesto hipotético de que se llegara a agotar la riqueza imponible, sustrato o base de la imposición, habría de entenderse vulnerada no sólo la prohibición de confiscatoriedad, sino también el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE» (AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E: «Artículo 31», cit., pág. 1101).

¹⁸⁷ El Tribunal Constitucional en sus pronunciamientos más recientes ha dejado claro que es «“inherente al concepto constitucional de tributo [...] que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica”, porque “la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica», de manera que necesariamente debe tomar en consideración, en su estructura, indicadores de dicha capacidad”» (SSTC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2).

¹⁸⁸ Un pronunciamiento relativamente reciente que, a este respecto, reviste especial interés porque no declara vulnerado el principio de capacidad económica porque el hecho imponible no refleje riqueza alguna, sino, porque, como resultado de la aplicación de los elementos de cuantificación del tributo, se acaba gravando parcialmente una riqueza inexistente es la STC 126/2019, de 31 de octubre. En ella el Tribunal Constitucional concluye que «la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE)». El Pleno divide la cuota tributaria en dos partes: la primera, que se corresponde con la capacidad económica que se manifiesta y, la segunda, que es la parte que excede de esa riqueza. Pues bien, a nuestro modo de ver, por lo que respecta a la primera, en tanto que el tributo agota la riqueza manifestada, se vulnera claramente el principio de no confiscatoriedad. En cambio, por lo que se refiere a la parte que excede de esa capacidad económica, se estaría vulnerando el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición, pues no existe capacidad económica gravable. Volveremos sobre esta idea más adelante.

instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE)» (STC 126/2019, FJ 4) constituyen, en definitiva, la concreción o materialización de las exigencias del contenido esencial de la propiedad en el específico ámbito tributario¹⁸⁹. El primero de ellos garantiza que la privación parcial de la propiedad que se produce al pagarse el tributo resulte justificada, por cuanto que el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos lleva aparejada la existencia de riqueza; mientras que el segundo, «referido siempre en este ámbito a la propiedad como objeto del tributo, que va a revelar la capacidad económica que concretará el deber de contribuir»¹⁹⁰, vela por que la injerencia en el derecho de propiedad sea proporcionada, evitando que el contribuyente soporte una carga fiscal excesiva¹⁹¹.

Si bien es cierto que la interdicción de confiscatoriedad no protege nada que no se hubiera podido amparar en la garantía general del contenido esencial del derecho de propiedad (arts. 33.1 y 53.1 CE), aporta cierta precisión en relación con la exégesis de esta garantía constitucional, en tanto que, al menos, por lo que concierne al ámbito tributario, no cabe duda de que la misma incluye la necesaria conservación de un mínimo contenido material, que, de ningún modo, es posible agotar o vaciar, so pretexto del deber de contribuir, a saber: la capacidad económica gravada, que justifica y sirve de base a la imposición.

El Tribunal Constitucional se acoge, una vez más, a la teoría absoluta del contenido esencial. La ablación total de la capacidad económica revelada supone una injerencia que llega al extremo de hacer irreconocible el derecho de propiedad del contribuyente, por cuanto que, desde el punto de vista tributario, todo se reduce a riqueza, a rentabilidad o utilidad económica individual y, en última instancia, es ésta la que hace reconocible el derecho a la propiedad. Es más, el efecto confiscatorio que se produciría a través de la exacción de un tributo que agotara la riqueza imponible sería asimilable, materialmente, a una expropiación sin indemnización¹⁹², pues se trataría de un resultado

¹⁸⁹ De una opinión similar es ROMERO ABOLAFIO, para quien «el principio de capacidad económica y la prohibición de alcance confiscatorio operan como la garantía del contenido esencial (art. 53.1 CE) en relación al derecho a la propiedad privada (art. 33 CE) a partir del impacto generado por la imposición sobre el objeto o materia imponible. [...] De acuerdo con este planteamiento, el principio de capacidad económica y la prohibición de alcance confiscatorio operan, en realidad, en relación a la noción de objeto imponible por cuanto suponen manifestaciones de la garantía de contenido esencial (art. 53.1 CE) en relación al derecho a la propiedad (art. 33 CE)» (ROMERO ABOLAFIO, J. J.: *Análisis iusfundamental de la extrafiscalidad: la construcción sostenible en el ámbito local*, cit., págs. 254 y 255).

¹⁹⁰ SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: «Los derechos a la propiedad y a la libertad de iniciativa económica privada y el ejercicio del poder financiero», cit., pág. 80.

¹⁹¹ Una idea parecida se desprende de las palabras de MORENO FERNÁNDEZ, cuando sostiene que «el tributo que, aun gravando manifestaciones reales o potenciales de capacidad económica, agote la riqueza imponible (por alcanzar el 100%), será igualmente inconstitucional por exigir un sacrificio irrazonable por desproporcionado (confiscatorio)» (MORENO FERNÁNDEZ J. I.: «La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo», cit., pág. 29).

¹⁹² En esta misma línea, CASANA MERINO señala que «la confiscación de por sí supone la privación de la propiedad de un bien, y si el tributo, como ya hemos dicho, no es el instrumento adecuado para realizar

equivalente al que se obtendría si se privara de toda facultad de aprovechamiento y disponibilidad que permitiese reportar utilidad económica individual al propietario del bien.

Por nuestra parte, preferimos, por los motivos expuestos con anterioridad, alcanzar esta misma conclusión sin atribuir al derecho de propiedad un contenido meramente material¹⁹³. Y ello pasa por afirmar que un resultado confiscatorio por agotamiento de la riqueza imponible no es sino la manifestación irrefutable de un sacrificio desproporcionado e irrazonable del derecho de propiedad del contribuyente.

c) *La capacidad económica como principal límite y factor distintivo de la imposición como medida aflictiva por la desocupación de las viviendas*

Por lo que respecta a los impuestos que gravan la desocupación de la vivienda hemos de tener claro, por consiguiente, que, al ser al mismo tiempo expresión del deber constitucional de contribuir que establece el art. 31.1 CE, se encuentran limitados en su *fundamento o presupuesto habilitante* y en su *finalidad u objetivo constitucionalmente legítimo perseguido*.

Por un lado, el incumplimiento de la función social de la propiedad de vivienda no constituye fundamento bastante para la injerencia que aquellos gravámenes producen

tal finalidad, sí puede ocurrir que un tributo o el sistema tributario en su conjunto tenga efectos confiscatorios, en el sentido de que produzca un efecto similar al de la expropiación forzosa, solo que sin indemnización» (CASANA MERINO, F.: «El principio constitucional de interdicción de la confiscatoriedad», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 216, 1991, pág. 1099). Por otro lado, cabe citar también a MARTÍNEZ LAGO, quien, al respecto, indica que «[l]as leyes tributarias podrán delimitar derechos propietarios de los particulares, sin que esto conlleve la inmediata intervención de la garantía constitucional de la propiedad [...]. No obstante, si tales normas llevan a una supresión radical de la propiedad, o conducen a su desaparición, vaciándola de su contenido esencial, se estaría actuando en contra de lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 33 de la Constitución (MARTÍNEZ LAGO, M. A.: «Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad», cit., pág. 163).

¹⁹³ Tampoco nos suscribimos totalmente a la teoría opuesta, que es la teoría relativa del contenido esencial, en virtud de la cual «lo que es desproporcionado y sólo lo que es desproporcionado vulnera el contenido esencial» o, dicho de otro modo, «toda medida desproporcionada vulnera el contenido esencial, y ninguna medida legislativa vulnera dicho contenido, a menos que sea desproporcionada» (BERNAL PULIDO, C.: *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, 3ª ed., Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2007, pág. 566). Y ello por la razón de que estamos convencidos de que el respeto al principio de proporcionalidad no es el componente único del contenido esencial, sino uno de ellos, habida cuenta de que la ausencia de un fin constitucional que justifique la injerencia en el derecho inicialmente protegido por la Constitución supone también la conculcación de esta garantía. Es más, a nuestro juicio, de no existir este contravalor constitucional no sería ni siquiera posible entrar a valorar la proporcionalidad de la medida. Así lo entiende también BUENO GALLARDO en relación con el derecho fundamental a la intimidad, pues sostiene que «[s]ólo una vez que se determina que existe un fin constitucional que justifica la intervención del legislador en el contenido inicial del derecho reconocido en el art. 18.1 CE, y que dicho fin resulta conforme con la Constitución, procede examinar la proporcionalidad de la intervención al fin legítimo perseguido» [BUENO GALLARDO, E.: *La configuración constitucional del derecho a la intimidad. En particular, el derecho a la intimidad de los obligados tributarios*, cit., págs. 673 y 674 (nota al pie 51)].

en el derecho de propiedad del contribuyente, pues para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través de un tributo es preciso, siempre, que exista riqueza, ya sea real o potencial. Desde el punto de vista de esta exigencia, podemos ya anticipar que los impuestos extrafiscales que pretenden desincentivar la desocupación de las viviendas no suscitan dudas de constitucionalidad en tanto que el Tribunal Constitucional ya dejó claro en la STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 6, relativa a la imputación de rentas inmobiliarias en el ámbito del IRPF, que la titularidad de estos bienes «supone la manifestación de una capacidad económica que conecta con la atribución de un rendimiento potencial» (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 3) en la medida en que «tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que “renuncia” su titular» (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 6). No obstante, esta cuestión, lejos de quedar resuelta, ha suscitado un incesante debate doctrinal que pervive en nuestros días y que resulta trascendental para la legitimidad de la imposición sobre las viviendas vacías; razón por la cual constituye uno de los grandes desafíos de estudio y reflexión de este trabajo.

Por otro lado, no podemos perder de vista que lo que caracteriza al tributo, por ser un elemento definitorio del mismo y, a la postre, lo que permite diferenciarlo de otras medidas gravosas de carácter pecuniario, cuyo contenido aflictivo consiste también en una incidencia negativa en la esfera patrimonial del sujeto, es que la financiación de los gastos públicos se contempla como una verdadera finalidad y no como un mero efecto¹⁹⁴. Así lo ha expresado el Tribunal Constitucional cuando ha aclarado que «[e]sto es, precisamente, lo que distingue a los tributos de las sanciones que, aunque cuando tienen carácter pecuniario contribuyen, como el resto de los ingresos públicos, a engrosar las arcas del erario público, ni tienen como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas (la utilización de las sanciones pecuniarias para financiar gastos públicos es un resultado, no un fin) ni, por ende, se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, sino única y exclusivamente para castigar a quienes cometen un ilícito» (STC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4)¹⁹⁵.

Desde la óptica del derecho de propiedad (art. 33 CE), la capacidad económica a que equivale, en el ámbito tributario, la utilidad económica del propietario del bien se

¹⁹⁴ Señala VARONA ALABERN que «no existe inconveniente en que esta función recaudatoria se combine con un propósito extrafiscal, que persiga otros fines de interés común amparados por la Constitución [...]». Son compatibles en el tributo las finalidades fiscal y extrafiscal (art. 2.1, in fine, LGT), siempre que la segunda no anule a la primera hasta vaciarla de contenido, en cuyo caso el tributo perdería su naturaleza y se convertiría en una figura irregular (VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, cit., pág. 18).

¹⁹⁵ En esta línea, señala nuevamente VARONA ALABERN que la finalidad recaudatoria o fiscal, como característica del tributo, «permite distinguir el tributo de la sanción pecuniaria. Ciertamente ambos institutos generan ingresos públicos, pero el objetivo pretendido por uno y otro es distinto. En efecto, aunque la sanción también sea una prestación patrimonial coactiva, no persigue recaudar dinero sino castigar una conducta antijurídica; es esta finalidad punitiva la que constituye el elemento diferenciador más importante respecto del tributo» (*Ibidem*).

enmarca en la vertiente individual del derecho de propiedad, mientras que el deber de contribuir forma parte de su función social, es decir, supone una obligación que deriva de la concepción del derecho de propiedad no solo como derecho subjetivo sino también como institución llamada a satisfacer necesidades colectivas. La existencia de capacidad económica (o la titularidad de riqueza) y el deber de contribuir son, respectivamente, el fundamento (por qué) y el fin (para qué) de la injerencia que se produce en aquel derecho a través de la imposición. Y por ello, precisamente, se encuentran indisolublemente ligados: al deber de contribuir solo puede darse cumplimiento si existe capacidad económica.

A nuestro entender, cuando una prestación patrimonial de carácter público tiene finalidad contributiva -en el sentido de que supone el cumplimiento de una de las funciones sociales de la propiedad, como es el deber de contribuir- y, por ende, naturaleza tributaria y, más concretamente, impositiva, ha de presentar una estructura jurídica de la que se desprenda que el presupuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la obligación de pago es una manifestación de capacidad económica. Si esto es así, resulta palmario que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos es el fin -o uno de los fines- que se ha tenido en cuenta a la hora de establecer y configurar el tributo, y no un mero resultado, pues demuestra que el legislador ha elegido conscientemente un sustrato económico como fuente de la capacidad económica que se detrae para la financiación de las cargas públicas.

En efecto, si de un impuesto con una configuración orientada a disuadir del incumplimiento de la función social de la propiedad se derivara una carga tributaria que superase con creces la capacidad económica gravada, sería indicativo de que la medida no se concibe como expresión del deber de contribuir puesto que se desconoce totalmente la capacidad económica que hace nacer este deber constitucional y que se encuentra en la base de la exacción, con el propósito de erradicar dicha conducta, confirmando, a la postre, que no se crea el tributo con la finalidad de que constituya una fuente de ingresos públicos, sino que tales ingresos son un mero resultado¹⁹⁶.

¹⁹⁶ A juicio de PITTEN VELLOSO, «[l]a exigencia de buscarse, en alguna medida, el fin recaudatorio también impide que se establezcan “*impuestos estranguladores*” (*Erdrosselungsteuern*) que no se destinan a inhibir la práctica de conductas lícitas, sino a hacerlas enteramente prohibitivas. Así que no se establecen para recaudar ingresos, sino para impedir la práctica de conductas socialmente indeseables por medio de un gravamen especialmente gravoso. La finalidad extrafiscal es visiblemente incompatible con la fiscal, lo que pone de relieve la inviabilidad de reconocer el carácter tributario de estos presuntos tributos y, en consecuencia, de utilizar el Derecho Tributario para perseguir las respectivas finalidades no fiscales» (PITTEN VELLOSO, A: *El principio de igualdad tributaria. De la Teoría de la Igualdad al Control de las Desigualdades en la Imposición*, Juruá, Lisboa, 2010, pág. 352). En esta misma línea, PALAO TABOADA rechaza que un impuesto con un tipo tan elevado que impida la actividad sobre la que recae pueda incluirse en el concepto de impuesto (PALAO TABOADA, C.: «En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria» *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 59, 1988, pág. 450).

Con carácter general, se ha dado excesiva importancia a justificar, en términos de capacidad económica, la imposición extrafiscal. Sin embargo, una vez a salvo el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición, parece que se pierde de vista que dicha capacidad económica, aunque se difumine en la estructura del tributo, sigue ahí, y *limita*, inevitablemente, el propio *quantum* de la medida elegida por el legislador, que no puede ser excesivo en relación con dicha capacidad económica. Lo anterior, sin embargo, no ocurre con otras prestaciones coactivas que, por no ser expresión del deber de contribuir, no tienen la capacidad económica ni como presupuesto ni como límite de su exacción.

En suma, no negamos que sea legítima la utilización de la imposición como cualquier otra medida para combatir la desocupación de la vivienda, pero *su efectividad está inexorablemente supeditada a la capacidad económica que permite su exigencia*, la cual nunca se podría llegar a agotar -ni en nuestra opinión, absorber sustancialmente- so pretexto de la consecución de la finalidad extrafiscal perseguida, ni por una figura impositiva concreta ni por la concurrencia de todas aquellas que, por distintos motivos, acaben recayendo sobre la misma capacidad económica. Por esta razón, es lógico que el ámbito de actuación del impuesto extrafiscal deba situarse necesariamente en la disuasión de una conducta indeseable pero tolerable, pues si la necesidad de vivienda fuese tan acuciante que con la medida en cuestión se necesitara impedir la no ocupación de la vivienda, se necesitaría una respuesta contundente que, en términos pecuniarios, no debiera verse limitada por la capacidad económica del sujeto.

La capacidad económica es, en definitiva, el principal límite y factor distintivo de la *imposición* empleada como medida aflictiva por la desocupación de las viviendas y, por ello, la columna vertebral de este trabajo y el hilo conductor de este discurso. Ello es así -hemos de aclararlo antes de proseguir- porque el propósito principal de este trabajo es abordar el estudio de los *principales límites constitucionales* que, por su naturaleza *impositiva*, presentan los gravámenes que recaen específicamente sobre las viviendas vacías. No ignoramos, empero, la relevancia de otros límites constitucionales aplicables también a estas medidas tributarias, de carácter formal, como es la reserva de ley que contiene el art. 31.3 CE, o de carácter competencial, en la medida en que el ente público, además de poder tributario, ha de ostentar la correspondiente competencia material para establecer esta suerte de impuestos y recargos¹⁹⁷. No obstante, aunque se harán ciertas

¹⁹⁷ Se requiere, en definitiva, el cumplimiento del requisito de la «doble competencia» (ya la STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, puso en claro que se «pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas»). A diferencia de los tributos que persiguen únicamente una finalidad recaudatoria y cuya estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago, la creación de un tributo con fines extrafiscales requiere, además de la competencia tributaria sobre el tributo afectado, la competencia material para atender a la finalidad que persigue (RAMOS PRIETO, J.: *El sistema tributario del estado autonómico*, Fundación Pública Andaluza Centro de Estudios Andaluces, Sevilla, 2012, pág. 287). Por lo que respecta a las

referencias a tales límites de carácter no sustantivo en distintos momentos del discurso, por su eventual inobservancia por parte de algunas de las figuras que serán analizadas en el siguiente Capítulo, éstos no son, en puridad, exclusivos de los *impuestos*, ya que resultan predicables, en el primer caso, de todas las prestaciones patrimoniales de carácter público -en mayor o menor medida-¹⁹⁸ y, en el caso de la exigencia de competencia material, de otras medidas administrativas de ordenación que persiguen facilitar el acceso a la vivienda y cuya adopción debe ampararse igualmente en el ejercicio de la correspondiente competencia en materia de vivienda.

Comunidades Autónomas, resulta obvio que se cumple este requisito competencial en materia de vivienda, pues así lo permite el art. 148.1.3.^a de la Constitución Española. En relación con el Estado, la doctrina coincide en que también se cumpliría esta doble exigencia competencial. Particularmente, VARONA ALABERN se basa en que aquél ostenta «la competencia tributaria (hacienda general *ex* art. 149.1.14 de la Constitución) y la material (planificación económica *ex* art. 131.1 de la Constitución)» [VARONA ALABERN, J. E.: «Análisis constitucional de la fiscalidad de la vivienda desocupada», en AA.VV. (Dir. VARONA ALABERN, J. E.): *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, pág. 28]. Por su parte, ALEGRE ÁVILA y SÁNCHEZ LAMELAS, en su dictamen sobre la viabilidad de la implantación de un tributo estatal sobre las viviendas desocupadas, alcanzan la conclusión de que, debido al «carácter eminentemente extrafiscal o parafiscal del referido impuesto, su establecimiento se canalizaría a través del ejercicio por el Estado de las competencias atribuidas por los artículos 149.1.14.^a y, en particular, 149.1.1.^a de la Constitución, en conexión con el derecho a la vivienda del artículo 47 del texto constitucional» (ALEGRE ÁVILA, J. M.; SÁNCHEZ LAMELAS, A. S.: «Sobre la viabilidad de la implantación de un tributo estatal sobre las viviendas desocupadas», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 212, 2021, pág. 308).

¹⁹⁸ En particular, «cuando el legislador crea un nuevo impuesto queda obligado por imperativo constitucional a cumplir en un grado máximo con las exigencias derivadas de los principios de capacidad contributiva y reserva de ley» (STC 73/2011, de 19 de mayo, FJ 5).

CAPÍTULO II

LA IMPOSICIÓN SOBRE LA VIVIENDA VACÍA EN ESPAÑA

1. INTRODUCCIÓN

En el Capítulo precedente hemos abordado la incidencia en el derecho de propiedad de la imposición sobre la vivienda vacía por un motivo claro: la exigencia de impuestos y recargos sobre las bases o las cuotas de impuestos como consecuencia jurídica de la desocupación de la vivienda, a diferencia de las «medidas de favor fiscal o de efecto desgravatorio»¹⁹⁹, supone una restricción al derecho que garantiza el art. 33 CE, a fin de coadyuvar al cumplimiento de la función social de la vivienda y, en fin, de hacer efectivo el derecho que garantiza el art. 47 CE.

Estas medidas tributarias de carácter negativo o desfavorables para el contribuyente, en la medida en que incrementan la carga tributaria que ha de soportar, constituyen verdaderos instrumentos de limitación por cuanto, sin llegar a imponer la obligación de dar uso efectivo a la vivienda, tratan de orientar la conducta de aquél hacia ese objetivo, suponiendo un límite o restricción al derecho de propiedad del sujeto, tal y como hemos explicado en las páginas precedentes.

En este nuevo Capítulo el lector encontrará un estudio exhaustivo de cada una de las figuras tributarias que se han introducido en aras de «penalizar» fiscalmente la desocupación de las viviendas, las cuales se analizarán agrupándolas en función del ente público a quien corresponde su exacción (Estado, Comunidades Autónomas y Entes Locales)²⁰⁰, dado que están previstas en los distintos niveles territoriales del Estado español.

En concreto, las viviendas deshabitadas se ven afectadas por la imputación de rentas inmobiliarias en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), por impuestos propios autonómicos que gravan las viviendas vacías, así como por el Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles (en lo sucesivo, IBI) y, en último término, por su conocido «recargo sobre viviendas desocupadas».

A nivel estatal, como acabamos de indicar, las viviendas deshabitadas resultan gravadas por la imputación de rentas inmobiliarias en el ámbito del IRPF, en tanto que

¹⁹⁹ CASADO OLLERO, G.: «Los fines no fiscales de los tributos», cit., pág. 128.

²⁰⁰ Sobre este particular, véanse los siguientes trabajos: AA.VV. (Dir. VARONA ALABERN, J. E.): *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, cit.; y NAVARRO GARCÍA, A.: *Políticas fiscales para fomentar el acceso a una vivienda*, cit., págs. 45-100.

estos rendimientos se atribuyen a los propietarios y titulares de derechos reales de disfrute sobre bienes inmuebles improductivos o no explotados, esto es, bienes inmuebles urbanos y rústicos, excluida la vivienda habitual, no afectos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital (art. 85 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio; en adelante LIRPF)²⁰¹.

Es más, uno de los argumentos esgrimidos por la doctrina para intentar justificar esta imposición ha sido, precisamente, que se trata de una medida con una impronta extrafiscal encaminada a desincentivar la desocupación de las viviendas y paliar la especulación inmobiliaria²⁰², por la vía de imputar a sus titulares unos rendimientos que, aunque no han obtenido verdaderamente, se entiende que podrían haber conseguido de haber alquilado sus inmuebles.

El gravamen de esta renta *potencial* por la *renuncia a ceder en alquiler* la vivienda, en el marco de un impuesto como el IRPF, que es considerado por la propia jurisprudencia constitucional como piedra angular de nuestro sistema tributario²⁰³, ha sido una cuestión que ha suscitado -y sigue suscitando- una gran controversia, que se ha plasmado en una abundante literatura científica. Tanto es así que, pese a que el propio Tribunal Constitucional reconoció su constitucionalidad en la conocida STC 295/2006, de 11 de octubre, y, en concreto, su compatibilidad con el principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 CE²⁰⁴, no faltan autores que siguen insistiendo en su supresión, argumentando, como razón principal, que «estamos en presencia de una ficción legal, que se traduce en el sometimiento a tributación de una renta virtual, es decir,

²⁰¹ Sobre la imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF, véanse, entre otros trabajos, las obras monográficas de RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2008; y RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C.: *La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016.

²⁰² Entre otros, RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C.: «La vivienda desocupada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en AA.VV. (Dir. VARONA ALABERN, J. E.): *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, Cizur Menor (Navarra), 2020, pág. 151; ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «Reflexiones sobre la fiscalidad de la vivienda vacía en España», *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, núm. 12, 2008, pág. 17; y PITA GRANDAL, A. M.^a: «La tributación de los inmuebles no arrendados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Impuestos*, tomo II, 1995, pág. 515.

²⁰³ Por todas, STC 73/2017, de 8 de junio, FJ 3.

²⁰⁴ El Tribunal Constitucional basó su decisión en que estos rendimientos «integran la manifestación de una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real -no hay un ingreso efectivamente producido- sí conecta con una renta potencial: cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que “renuncia” su titular -el que podría obtenerse mediante su arrendamiento- estamos ante una “renta potencial” susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de la misma manera que -en relación con el impuesto andaluz de tierras infrutilizadas- hemos afirmado que la renuncia a obtener el rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas “es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial” (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13)» (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 6).

de una manifestación de riqueza ficticia»²⁰⁵, que conculca la exigencia dimanante del principio constitucional de capacidad económica que obliga a que el hecho imponible de todo tributo grave, en la generalidad de los casos, una capacidad económica, que puede ser real o potencial, pero nunca inexistente o ficticia²⁰⁶.

Ni siquiera la finalidad extrafiscal que se le atribuye a las rentas inmobiliarias imputadas ha conseguido amainar las críticas que se han vertido en relación con su compatibilidad con el principio de capacidad económica, pues basta con una simple lectura del art. 85 LIRPF para llegar a la conclusión de que la configuración legal de este gravamen no es la más adecuada para desincentivar el incumplimiento de la función social de la propiedad de la vivienda que tiene lugar cuando ésta se mantiene desocupada. Por un lado, se incluyen en su ámbito objetivo de aplicación viviendas respecto de las que no se puede afirmar que se esté incumpliendo su función social, como son aquellos inmuebles que se encuentran en expectativa de venta o alquiler, y aquellos otros «inmuebles que, sin poder calificarse como habituales, sí son utilizados por sus propietarios en determinados periodos del año (fines de semana o vacaciones) -segundas residencias-»²⁰⁷. Y, por otro lado, su cuantificación se basa generalmente en el valor catastral del inmueble, magnitud que no resulta «relevante para satisfacer la necesidad de vivienda»²⁰⁸ y que, por tanto, queda lejos de medir la mayor o menor intensidad con la que se perjudica el fin de garantizar el acceso a la vivienda²⁰⁹.

Esto no ocurre, en cambio, con los impuestos propios autonómicos que se han establecido expresamente para fomentar la puesta en alquiler de las viviendas deshabitadas, como son -por lo que se refiere a las Comunidades Autónomas de régimen común- los impuestos sobre las viviendas vacías de Valencia²¹⁰ y de Cataluña²¹¹, cuya estructura se encuentra impregnada de la finalidad extrafiscal que persiguen. En síntesis, ambos tributos recaen sobre las viviendas, titularidad de personas jurídicas, que se han mantenido desocupadas de manera injustificada durante más de uno o dos años, respectivamente, con la diferencia de que el impuesto valenciano exige, además, que estas personas jurídicas ostenten la condición de grandes tenedores de viviendas de acuerdo con lo dispuesto en el art. 16 de la Ley 2/2017, de 3 de febrero, por la función social de

²⁰⁵ RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 223.

²⁰⁶ Entre las últimas, SSTC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2; y 126/2019, de 31 de octubre, FJ 4.

²⁰⁷ ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «Reflexiones sobre la fiscalidad de la vivienda vacía en España», cit., pág. 17.

²⁰⁸ STC 4/2019, de 17 de enero, FJ 5 c).

²⁰⁹ RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 223.

²¹⁰ Se trata de un recién estrenado impuesto sobre viviendas vacías cuya regulación se recoge en el art. 33 de la Ley 3/2020, de 30 de diciembre, de la Generalitat, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat 2021.

²¹¹ Este impuesto se encuentra regulado en la Ley 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012, y en su Reglamento de desarrollo, aprobado por el Decreto 183/2016, de 16 de febrero.

la vivienda de la Comunitat Valenciana²¹². En el caso del impuesto catalán, tener la condición de gran tenedor de viviendas se exige también ahora para considerar sujetos pasivos del impuesto a las personas físicas titulares de las viviendas vacías.

Finalmente, en la esfera local también encontramos figuras tributarias que recaen sobre las viviendas vacías. En efecto, dichos inmuebles no solo se ven gravados por el IBI, que, como bien es sabido, grava la titularidad del derecho de propiedad y otros derechos reales sobre bienes inmuebles, sino también por su recargo, el comúnmente conocido como «recargo sobre viviendas desocupadas».

Esto se debe a que el art. 72.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, concede a los Ayuntamientos la posibilidad de exigir un recargo (o varios de ellos, dependiendo de la duración de la desocupación del inmueble) de hasta el 50% de la cuota líquida del IBI a los sujetos pasivos de este tributo titulares de derechos gravados por el mismo sobre «inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente».

A mayor abundamiento, nuestro trabajo se enmarca en un momento en el que la STC 4/2019, de 17 de enero, ha dado luz verde a la coexistencia en nuestro sistema tributario del impuesto catalán sobre las viviendas vacías y el recargo sobre viviendas desocupadas con carácter permanente en el ámbito del IBI²¹³, al descartar la coincidencia de sus hechos imposables y, por consiguiente, la alegada vulneración del art. 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en lo sucesivo, LOFCA). Además, nos encontramos en un contexto en el que la relativamente reciente modificación de la regulación del mencionado recargo, operada por el Real Decreto-ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, ha roto una lanza a favor de su aplicación efectiva por parte de los Ayuntamientos.

No obstante, cabe señalar que los primeros pasos en la imposición local sobre la desocupación de las viviendas se han dado en los Territorios Forales. Destaca,

²¹² El art. 16 de la citada Ley autonómica define a los «grandes tenedores de viviendas» como «aquellas personas físicas o jurídicas que destinando su actividad a la construcción, promoción, intermediación o financiación de la construcción o de la compra de vivienda, dispongan de más de 10 viviendas en régimen de propiedad, alquiler, usufructo u otras modalidades de disfrute que les faculten para determinar los usos a que se destinan, y las excluyan del mercado de venta, alquiler o derecho de superficie [...]».

²¹³ Sin perjuicio de lo anterior, cabe indicar que, a fin de evitar que el recargo previsto en el IBI para inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente y los impuestos autonómicos sobre viviendas vacías se apliquen efectivamente en los mismos supuestos, los legisladores autonómicos han previsto medidas compensatorias o de coordinación a favor de los Ayuntamientos que aprueben dicho recargo en ordenanza municipal, en la Disposición adicional primera de la Ley catalana 14/2015, y en el art. 33.Trece de la Ley 3/2020, de la Generalitat Valenciana. Dichas medidas serán objeto de un estudio detenido en un momento ulterior de este trabajo.

especialmente, Navarra, por ser la primera Comunidad Autónoma en crear, en 1995, un impuesto sobre las viviendas deshabitadas de exacción obligatoria por los Ayuntamientos de la región, el cual fue modificado, años después, por la Ley Foral 31/2013, de 31 de octubre. Por su parte, dos años más tarde, el País Vasco estableció su propio canon de vivienda deshabitada en la Ley 3/2015, de 18 de junio, de vivienda, el cual, pese a su denominación legal, no es sino un impuesto específicamente diseñado para desincentivar la desocupación de las viviendas y cuya exacción se encomienda también a los Ayuntamientos de dicho territorio.

En definitiva, todas estas figuras que conforman la tributación de la vivienda vacía en nuestro país presentan un denominador común, a saber: su finalidad principal no es otra que fomentar el cumplimiento de la función social del derecho de propiedad²¹⁴. No desconocemos, empero, que los gravámenes sobre la desocupación de las viviendas no son los únicos que encuentran la ratio prioritaria de su exacción en la función social de la propiedad, puesto que contamos en nuestro sistema tributario con algunos ejemplos paradigmáticos, tales como el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas y el impuesto extremeño sobre dehesas en deficiente aprovechamiento, cuya constitucionalidad, como es sabido, fue declarada por el Tribunal Constitucional en las SSTC 37/1987, de 26 de marzo, y 186/1993, de 7 de junio, respectivamente. Sin embargo, hemos de recordar que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, no existe una única función social de la propiedad, sino distintas funciones sociales del dominio en función de cada tipo de bien, y nuestra intención es centrarnos particularmente en el análisis de aquellos gravámenes que tratan de hacer realidad la función social de un tipo concreto de bienes inmuebles, como son las viviendas.

Además, las prestaciones tributarias que se examinarán a continuación se diferencian de aquellas otras que, como el derogado impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas o el canon gallego de inmuebles declarados en estado de abandono²¹⁵, también se adoptan en aras de asegurar el derecho de todos los españoles al

²¹⁴ De acuerdo con VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, un tributo sobre las viviendas deshabitadas «grava una situación que en sí misma no genera riqueza» dado que «no se grava la vivienda como tal sino en tanto está desocupada». Por lo tanto, para encontrar el fundamento de su exacción «es preciso acudir a la función social del derecho de propiedad, cuyo reconocimiento por el artículo 33.2 de la Constitución permite que las leyes modulen el derecho de propiedad en función de los valores e intereses de la comunidad, para reprimir o desincentivar determinadas conductas socialmente indeseables, como puede ser el caso de la existencia de viviendas vacías» [VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: «El impuesto de las Viviendas Deshabitadas y otras medidas de política fiscal sobre la vivienda en Navarra», en AA.VV. (Dir. VARONA ALABERN, J. E.): *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, Cizur Menor (Navarra), 2020, pág. 253].

²¹⁵ Este tributo propio autonómico se encuentra regulado en el Capítulo III (arts. 99-120) de la Ley 1/2019, de 22 de abril, de rehabilitación y de regeneración y renovación urbanas de Galicia. Sobre el particular, véase IGLESIAS CASAIS, J. M.: «Tributos autonómicos basados en el incumplimiento de la función social de la propiedad y su configuración a la luz de la prohibición de equivalencia del artículo 6.3 de la LOFCA. A propósito del canon de inmuebles en estado de abandono de la Comunidad Autónoma gallega», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2020, págs. 89-110.

disfrute de una vivienda digna y adecuada que garantiza el art. 47 CE, en que los tributos que recaen, específicamente, sobre las viviendas vacías persiguen la incorporación inminente de estos inmuebles al mercado del alquiler y, en fin, permiten dar una respuesta más rápida a la dificultad de acceso a la vivienda.

2. EL GRAVAMEN DE LA VIVIENDA VACÍA EN EL ÁMBITO ESTATAL: LA IMPUTACIÓN DE RENTAS INMOBILIARIAS EN EL IRPF

Bajo la denominación «régimen especiales», la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF), recoge en su Título X una serie de supuestos específicos que se rigen por unas reglas distintas de las generales²¹⁶. A nuestros efectos, interesa, en concreto, uno de estos regímenes especiales, a saber: la imputación de rentas inmobiliarias. Básicamente, dicho régimen especial se encuentra regulado en el art. 85 LIRPF, el cual dispone que tributa en el IRPF como renta imputada «la propiedad o titularidad de un derecho real de disfrute sobre determinados inmuebles urbanos o rústicos, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, o la titularidad de un derecho real de aprovechamiento por turno sobre bienes inmuebles, que no generen rendimientos del capital inmobiliario ni se hallen afectos a actividades económicas»²¹⁷.

Aunque en el art. 85 LIRPF no aparece ninguna referencia expresa a la «vivienda desocupada», es innegable que ésta integra el ámbito de aplicación de la imputación de rentas inmobiliarias, pues, como bien señala RAMOS PRIETO, este precepto «apunta fundamentalmente hacia las segundas o ulteriores viviendas, con independencia de que sean objeto de una utilización más o menos intensa por parte de sus titulares a lo largo del año o de que, incluso, se hallen desocupadas de forma temporal o permanente»²¹⁸.

En efecto, es posible distinguir dos tipos de inmuebles que se ven afectados por estas rentas inmobiliarias imputadas: de un lado, «los inmuebles a los que sus propietarios no dan uso alguno», dentro de los que se incluyen las viviendas vacías o desocupadas *stricto sensu*, y, de otro lado, «los inmuebles que, sin poder calificarse como habituales, sí son utilizados por sus propietarios en determinados periodos del año (fines de semana o vacaciones)», y que podrían considerarse segundas residencias²¹⁹.

²¹⁶ AA.VV. (Dir. MERINO JARA, I.): *Derecho Tributario. Parte Especial*, 10.ª ed., Tecnos, Madrid, 2021, págs. 246-258.

²¹⁷ AA.VV.: *Memento Práctico Fiscal 2022*, Francis Lefebvre, Madrid, 2022, pág. 150.

²¹⁸ RAMOS PRIETO, J.: «¿Es factible la desaparición de la imputación de rentas inmobiliarias del ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas? El aleccionador ejemplo de las Haciendas Forales», *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, núm. 19, 2008, pág. 2 (versión en línea).

²¹⁹ ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «Reflexiones sobre la fiscalidad de la vivienda vacía en España», cit., pág. 17.

Por tanto, podemos afirmar que, a nivel estatal, la tributación de la vivienda vacía se materializa en estas rentas inmobiliarias imputadas en el ámbito del IRPF, que constituyen uno de los componentes de la renta del contribuyente -objeto y elemento central del hecho imponible del impuesto²²⁰- que integra su base imponible general [art. 45 y 48 a) LIRPF]²²¹.

Es más, desde el año 1978 este tipo de renta ha estado presente -aunque ha sufrido algunas modificaciones- en las sucesivas leyes o disposiciones con rango de Ley reguladoras del IRPF. En efecto, la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, bien podría ser el antecedente normativo más remoto de la imputación de rentas inmobiliarias y, en general, de la tributación de la vivienda vacía en nuestro país.

Desde que se introdujera en dicha Ley la renta asociada a la titularidad de determinados bienes inmuebles (entre los que se hallaban las viviendas de las que no se obtenía ni disfrute ni utilidad económica), la polémica en relación con la tributación en el IRPF de este tipo de renta ha sido incesante, pues, aunque el Tribunal Constitucional ya declaró en la STC 295/2006, de 11 de octubre, su compatibilidad con el principio de capacidad económica, gran parte de la doctrina tributarista se encuentra en desacuerdo con el parecer del máximo intérprete de la Constitución y ha venido señalando repetidamente que estamos en presencia de una capacidad económica inexistente o ficticia cuyo gravamen resulta contrario al art. 31.1 CE. Y otra buena parte de la doctrina, de forma paralela a la interpretación constitucional, defiende que a través de este régimen especial lo que se grava no es otra cosa que la renta real en que se materializa el uso o disfrute de los inmuebles por parte de su titular.

Por todo ello, a lo largo de las próximas páginas retrocederemos hasta los orígenes de este polémico componente de renta y, a partir de ahí, recorreremos su evolución

²²⁰ De conformidad con el art. 2 LIRPF, «[c]onstituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador». Por consiguiente, dicha renta está integrada por tres componentes principales [AA.VV. (Coord. MELLADO BENAVENTE, F. M.): *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Adaptada a la Reforma Fiscal 2015*, 4ª. ed., CISS, Madrid, 2015, pág. 1261]:

1. Los rendimientos: del trabajo [art. 6.2 a) LIRPF], del capital [art. 6.2 b) LIRPF], y de las actividades económicas [art. 6.2 c) LIRPF].
2. Las ganancias y pérdidas patrimoniales [art. 6.2 d) LIRPF].
3. Las imputaciones de renta que se establezcan por ley [art. 6.2 e) LIRPF]: imputaciones de rentas inmobiliarias, imputaciones de rentas por la cesión de derechos de imagen e imputaciones de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional (AA.VV.: *Memento Práctico Fiscal 2022*, cit., pág. 21).

²²¹ ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «Reflexiones sobre la fiscalidad de la vivienda vacía en España», cit., pág. 12.

histórica hasta llegar a su regulación actual, a fin de dilucidar la verdadera razón de su existencia y, en fin, el fundamento de su gravamen.

2.1. La regulación de las rentas inmobiliarias imputadas en las distintas leyes reguladoras del IRPF

Para empezar, y siguiendo al profesor RAMOS PRIETO, uno de los autores que más en profundidad ha estudiado este particular gravamen del IRPF, dividiremos la evolución histórica de la imputación de rentas en cuatro lapsos temporales que vienen marcados por la promulgación de las disposiciones legales reguladoras del IRPF más relevantes a estos efectos²²²:

- a) La Ley 44/1978, de 8 de septiembre: el origen de las rentas inmobiliarias imputadas en el ámbito del IRPF.
- b) La Ley 18/1991, de 6 de junio: la controvertida remisión a la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio para la cuantificación de los rendimientos del capital inmobiliario procedentes de inmuebles urbanos no arrendados.
- c) La Ley 40/1998, de 9 de diciembre: la supresión del rendimiento atribuido a la vivienda habitual.
- d) La Ley 35/2006, de 28 de noviembre: la regulación actual de la imputación de rentas inmobiliarias.

2.1.1. La Ley 44/1978, de 8 de septiembre: el origen de las rentas inmobiliarias imputadas en el ámbito del IRPF

Como se ha adelantado, la actual imputación de rentas inmobiliarias tiene su origen en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y, más concretamente, en su art. 16.1 b), que configuraba esta renta, en un primer momento, como un tipo de rendimiento del capital inmobiliario. Concretamente, disponía que «[e]n el supuesto de los bienes inmuebles urbanos utilizados por sus propietarios», de forma permanente o temporal, se comprendía, como rendimientos procedentes de su propiedad o posesión, la cantidad resultante de aplicar el tipo del 3% al valor por el que se hallaren computados o debieran, en su caso, computarse dichos inmuebles a los efectos

²²² Para abordar el estudio de los antecedentes normativos de la actual imputación de rentas inmobiliarias, seguiremos, principalmente, la estela del trabajo de RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., págs. 21-40. Establece estos mismos cuatro periodos, RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C.: *La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF*, cit., págs. 63-71. En relación con la evolución legislativa de este componente de la base imponible del IRPF, véase también GALAPERO FLORES, R.: «Imputaciones de rentas inmobiliarias. Su gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Impuestos*, núm. 3, 2009, págs. 193-195. Y, por lo que respecta a los tres primeros periodos puede consultarse, asimismo, TRIGUEROS MARTÍN, M.^a J.: «La imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Impuestos*, núm. 1, 2002, págs. 479-495.

del Impuesto sobre el Patrimonio Neto, constituyendo dicho valor, el catastral multiplicado por el coeficiente que correspondiese al año de la implantación, de entre los contemplados en el art. 6 a) de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.

Resulta de interés reseñar que el art. 47.2 del Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprobó el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinó expresamente que no se imputarían rendimientos por aquellos inmuebles que se hallaran desocupados «bien por encontrarse en expectativa de alquiler o venta o por cualquier otra razón»²²³. En consecuencia, la desocupación constituía una mera cuestión de hecho a la que no afectaba la causa del no uso del inmueble, que podría, incluso, responder «a la desidia o el desinterés por parte del contribuyente»²²⁴. Sin perjuicio de lo anterior, los gastos que ocasionase la posesión de tales inmuebles podían ser objeto de deducción, siempre que no se incurriera en el régimen agravado previsto en la letra c) del art. 16.1 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, y en el art. 50.1 de este Reglamento²²⁵.

Este régimen agravado consistía en un aumento del porcentaje previsto en la letra b), que ascendía al 10% en el supuesto de viviendas que se encontraran desocupadas durante más de diez meses al año, seguidos o alternos, pertenecientes a miembros de una unidad familiar que poseyera más de tres viviendas²²⁶. Al respecto, cabe indicar que, a efectos de la aplicación de este supuesto agravado, inicialmente, el art. 50.3 del Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto

²²³ TRIGUEROS MARTÍN aporta algunos ejemplos de las causas a las que haría referencia el precepto reglamentario reproducido. Entre otros motivos, destaca los siguientes: «la vivienda estaba destinada al futuro hogar de un hijo tan pronto contrajera matrimonio; la vivienda o viviendas formaban parte de un edificio propiedad del contribuyente, que no deseaba alquilarlas ni venderlas, por cuanto pretendía desalojar la totalidad de las que integraban el inmueble para poder derribarlo y edificar uno nuevo o venderlo sin inquilinos, lo cual incrementaría notablemente su coste, etc.» (TRIGUEROS MARTÍN, M.^a J.: «La imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», cit., pág. 483).

²²⁴ FERREIRO LAPATZA, J. J.; LASARTE ÁLVAREZ, J.; MARTÍN QUERALT, J.; PALAO TABOADA, C.: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1983, pág. 134.

²²⁵ RUÍZ DE VELASCO PUNÍN, C.: *La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF*, cit., pág. 65.

²²⁶ En relación con este régimen agravado, DE LA PEÑA VELASCO sostiene que «no hay renta alguna, ni siquiera puede hablarse de la existencia de una renta imputada, de ahí que haya de ser calificado como una ficción legal en función de la cual en relación con un bien que no produce renta -una vivienda desocupada-, [...] se estima que tal renta ha existido y que se cuantifica en el 10 por 100 del valor que dicho bien tiene o debería tener a efectos de otro impuesto» [DE LA PEÑA VELASCO, G.: «Evolución de las presunciones y ficciones en el IRPF (1978-1987)», *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pág. 1113]. En sentido parecido, señala TRIGUEROS MARTÍN que esta letra del art. 16.1 de la Ley 44/1978 «fingía» una nueva renta del capital inmobiliario (TRIGUEROS MARTÍN, M.^a J.: «La imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», cit., pág. 483). Por el contrario, RUIZ GARIJO no ve tan claro que se trate de una renta ficticia «en tanto que tomaba en cuenta la existencia de más de tres viviendas. Es decir, lo importante es que si no se poseía más de tres viviendas no había estimación de rendimientos» [RUIZ GARIJO, M.: *Los rendimientos del capital inmobiliario en el nuevo IRPF*, EDERSA, Madrid, 2003 (versión en línea)].

sobre la Renta de las Personas Físicas, descartaba la consideración de «vivienda desocupada» cuando aquella fuese utilizada por su propietario o usufructuario durante dos meses o más dentro del año natural y cuando su uso hubiera sido cedido de forma gratuita. Tampoco podía otorgarse la calificación de «vivienda desocupada» cuando aquella se destinara a la venta o alquiler, entendiéndose que se producía esta circunstancia «cuando de las condiciones de oferta y de las acciones a través de anuncios u otros medios, constase expresamente tal intención del propietario o usufructuario» (art. 50.5 del Real Decreto 2615/1979). Pero poco después, el art. 50.5 del ya mencionado Real Decreto 2384/1981, añadió a lo anterior la exigencia de que las condiciones de oferta fuesen las normales del mercado. Y, además, supuso la supresión del requisito de la utilización de la vivienda durante dos meses o más, estableciendo que no se consideraría como desocupada una vivienda cuando se usara exclusivamente por su propietario o usufructuario de forma permanente o se dedicara a esparcimiento o recreo de aquél, durante determinados periodos de cada año (art. 50.3 en relación con el art. 49.2 del Real Decreto 2384/1981).

La doctrina tributarista ha encontrado la justificación de esta medida en fundamentos de naturaleza extrafiscal. Hay autores que han sostenido que este incremento de gravamen previsto en el art. 16.1 b) de la Ley 44/1978 podía entenderse «como una penalización para el contribuyente, como una medida de estímulo del arrendamiento u ocupación de viviendas, que ponía, de este modo, un freno a la especulación»²²⁷. En otras palabras, se ha considerado que este aumento de la carga tributaria se dirigía a disuadir de la desocupación de las viviendas e incentivar su puesta en alquiler, «toda vez que de acuerdo con el Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, no se consideraba vivienda desocupada la que estuviera destinada a la venta o alquiler»²²⁸.

Posteriormente, el art. 16 de la Ley 44/1978 fue modificado por el art. 1 de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del impuesto sobre la renta de las personas físicas. En lo que nos concierne, se dio nueva redacción a la letra b) del art. 16.1, con lo que se perdió la controvertida exclusión del cómputo de ingresos por inmuebles desocupados por encontrarse en expectativa de alquiler o venta o *por cualquier otra*

²²⁷ TRIGUEROS MARTÍN, M.ª J.: «La imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», cit., pág. 483. Asimismo, WERT ORTEGA defiende que este régimen especial agravado respondía a la voluntad del legislador de luchar contra la especulación en el mercado inmobiliario [WERT ORTEGA, M.: «La inconstitucionalidad de la imputación de rentas inmobiliarias de la ley 18/1991 (Comentario a la STC 295/2006, de 11 de octubre, Pleno, núm. 4499/2001)», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 288, 2007, pág. 103]. En esta misma línea, voces autorizadas de nuestra doctrina tributarista afirmaban que se trataba de «una medida de política de vivienda, claramente extrafiscal» cuya finalidad no era otra que «sancionar a los propietarios que retienen viviendas sin alquilar o vender por razones especulativas» (FERREIRO LAPATZA, J. J.; LASARTE ÁLVAREZ, J.; MARTÍN QUERALT, J.; PALAO TABOADA, C.: *Comentarios a Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit. pág. 142).

²²⁸ RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C.: *La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF*, cit., 2016, pág. 161.

razón, y se suprimió el régimen agravado previsto para viviendas desocupadas durante más de diez meses al año por sujetos pasivos que poseyeran más de tres viviendas²²⁹, otorgándose, de este modo, un tratamiento uniforme a todos los inmuebles urbanos no arrendados ni subarrendados, excluidos los solares y los que eran propiedad del promotor, cuyos rendimientos vendrían determinados, ahora en todos los casos, por la cantidad que resultara «de aplicar el tipo del 3 por 100 al valor por el que se hall[aran] computados o deb[ieran], en su caso, computarse a los efectos del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas»²³⁰.

Es interesante indicar que la Ley 48/1985 permitió, como ya lo hiciera la Ley 44/1978, la deducción de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de estos inmuebles para la determinación de los rendimientos netos procedentes de los mismos²³¹, siempre que dicha deducción para el conjunto de rendimientos del capital inmobiliario no excediera de las 800.000 pesetas en cada periodo impositivo [art. 16.2 C) de la Ley 44/1978 en la redacción dada por la Ley 48/1985]²³².

Posteriormente, la Ley 26/1987, de 11 de diciembre, por la que se regulan los tipos de gravamen de las contribuciones rústica y pecuaria y urbana, redujo, del 3% al 2%, el porcentaje de imputación de renta sobre los bienes inmuebles no arrendados.

Aproximadamente un año después, la Disposición Adicional tercera de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, modificó el art. 16.2 B) de la Ley 44/1978, añadiendo como gasto deducible, junto con los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes urbanos no

²²⁹ TRIGUEROS MARTÍN, M.^a J.: «La imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», cit., pág. 484.

²³⁰ Sobre la reforma operada por la Ley 48/1985 en el art. 16.1 b) de la Ley se pronunció TRIGUEROS MARTÍN, negando, a diferencia de otros autores, que la cuantificación del rendimiento en el 3% del valor del inmueble constituyera una ficción normativa en el caso concreto de los inmuebles urbanos utilizados por sus propietarios o por los titulares de derechos reales de disfrute sobre los mismos, basándose en que «la renta “efectiva” sometida a gravamen, de carácter claramente no monetario, consistía en los servicios producidos o prestados por los inmuebles urbanos a sus propietarios, usufructuarios, superficiarios, censatarios, etc.», sin que este argumento, en cambio, resultara «extensible a los inmuebles urbanos no utilizados por sus propietarios o usufructuarios (por hallarse desocupados, cedidos gratuitamente, en expectativa de alquiler o venta, etc.), pues no obteniéndose de los mismos ningún servicio, ninguna renta -ni monetaria ni en especie- cabía imputar» (*Ibidem*).

²³¹ En efecto, en virtud del art. 19.Dos de la Ley 44/1978, estos intereses constituían el único gasto que originariamente se permitía deducir de los rendimientos imputados a los inmuebles comprendidos en la letra b) del art. 16.1 de la citada Ley, esto es, los inmuebles utilizados por sus propietarios. Sobre la interpretación de este precepto, véase RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 25 (nota al pie 9).

²³² A juicio de TRIGUEROS MARTÍN, esta restricción a la limitación de intereses conculcaba «claramente el principio de capacidad económica, sobre todo, partiendo del hecho de que tales cargas financieras fuesen reales, y estuviesen destinadas a la financiación de unos capitales, cuyos rendimientos sí debían ser objeto de cómputo en el Impuesto» (TRIGUEROS MARTÍN, M.^a J.: «La imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», cit., pág. 485).

arrendados, «las cuotas y recargos, salvo el de apremio, devengados por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles».

Cabe indicar que el establecimiento del Impuesto sobre Bienes Inmuebles supuso la supresión de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial Urbana y el Impuesto Municipal sobre Solares. Como es sabido, el IBI comenzó a exigirse en todo el territorio nacional a partir del día 1 de enero de 1990, por lo que, desde la promulgación de la referida Ley hasta entonces, habrían de seguir aplicándose los tributos a los que venía a sustituir (segundo párrafo del primer apartado de la Disposición Transitoria segunda de la Ley 39/1988). Por consiguiente, y en lo que a nosotros especialmente nos concierne, que son los inmuebles de naturaleza urbana, es preciso señalar que el apartado cuarto de la Disposición Transitoria segunda de la Ley aclaraba que la referencia que la nueva redacción del art. 16.2 B) de la Ley 44/1978 efectuaba al Impuesto sobre Bienes Inmuebles habría de entenderse realizada, entretanto, a la Contribución Territorial Urbana²³³.

2.1.2. La Ley 18/1991, de 6 de junio: la controvertida remisión a la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio para la cuantificación de los rendimientos del capital inmobiliario procedentes de inmuebles urbanos no arrendados

El segundo periodo de la evolución legislativa de la imputación de rentas inmobiliarias viene marcado por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, mediante la que se deroga la Ley 44/1978. Cobra especial relevancia en la evolución histórica de la imputación de rentas inmobiliarias el art. 34 b) de esta nueva Ley, que disponía lo siguiente: «Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos: b) En el supuesto de los restantes inmuebles urbanos, excluido el suelo no edificado, la cantidad que resulte de aplicar el 2 por 100 al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio».

La referencia a los «restantes inmuebles urbanos» que efectúa este precepto implica que se mantienen los mismos bienes generadores de rentas imputadas, es decir, inmuebles urbanos no arrendados ni subarrendados, con independencia de si se encuentran ocupados o desocupados por su propietario y, por tanto, incluyendo la vivienda habitual, y excluyendo la estimación de rendimientos en el caso de inmuebles en construcción o no susceptibles de uso, por razones urbanísticas [art. 34 b), párrafo

²³³ RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 26 (nota al pie 13).

tercero, de la Ley 18/1991], dada la imposibilidad de obtener de los mismos servicio o disfrute alguno²³⁴.

Pese a que se mantuvo el mismo porcentaje para el cálculo de la renta, su cuantificación experimentó un cambio relevante debido a que si bien dicho porcentaje se seguía aplicando al valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, éste pasó a ser, con motivo de la entrada en vigor de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, el «mayor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de adquisición».

Esta remisión expresa al art. 10.1 de la Ley 19/1991, resultó bastante controvertida y supuso que, con posterioridad, la conocida STC 295/2006, de 11 de octubre, declarara inconstitucional y nulo el párrafo primero del apartado b) del art. 34 de la Ley 18/1991, de 6 de junio. El Pleno del Tribunal Constitucional entendió que la redacción original del art. 34 b) de la Ley 18/1991 era contraria al principio de igualdad en la contribución a las cargas públicas que establece el art. 31.1 CE, al considerar que «carec[ía] de una justificación razonable la utilización de un diferente criterio para la cuantificación de los rendimientos frente a iguales manifestaciones de capacidad económica» -bienes inmuebles idénticos (misma superficie, situación, valor catastral y valor de mercado)- dependiendo de «la circunstancia de que se [hubiera] o no producido un acto dispositivo por parte del titular o actuaciones administrativas dirigidas a su valoración» (STC 295/2006, de 11 octubre, FJ 8)²³⁵.

²³⁴ TRIGUEROS MARTÍN, M.^a J.: «La imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», cit., pág. 487.

²³⁵ El máximo intérprete de nuestra Constitución explica que «puesto que los tres mencionados valores pueden ser distintos -sobre esta base la norma elige el mayor de ellos-, resulta que también podrá ser distinta la cantidad que se imputa a los titulares de bienes inmuebles en concepto de renta sujeta a gravamen en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y tal diferencia dependerá, no de las características del inmueble, en sí mismo considerado (número de metros, estado de conservación, situación, cargas, etc.) sino, única y exclusivamente, del momento temporal en que se ha producido la adquisición del mismo por el titular» (STC 295/2006, FJ 6). Piénsese que lo normal en un mercado inmobiliario en alza es que, con el transcurso del tiempo, es decir, en fechas más recientes, el precio de adquisición del bien inmueble supere su valor catastral, por lo que tiene razón DE LA PEÑA VELASCO cuando sostiene que se estaría produciendo «un notable agravio comparativo en la determinación de la renta de los titulares de inmuebles» cuyo valor se determinase conforme a los criterios del valor comprobado o del valor de adquisición (DE LA PEÑA VELASCO, G.: «La propiedad inmobiliaria en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 75, 1992, pág. 452). A este respecto, resulta ilustrativo el supuesto que plantea RAMOS PRIETO consistente en imaginar «tres apartamentos de características análogas (superficie, altura, orientación, estado de conservación, vistas, etc.) ubicados dentro de una misma comunidad de propietarios, uno comprado directamente a la empresa promotora en el año 1982, otro recibido mediante una adquisición *mortis causa* en el año 1990 y otro adquirido de segunda mano a finales del año 1991». Pues bien, «como sería normal, mientras que el precio de compra del primer inmueble está por debajo de su valor catastral, la valoración del segundo a efectos del ISD satisfecho por el heredero, así como el precio de adquisición del tercero son superiores a sus respectivos valores catastrales. Como consecuencia, los propietarios de los dos últimos tendrían que declarar una renta en el

A esto debemos añadir que el art. 35 de esta misma Ley 18/1991, suprimió la posibilidad de deducir los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los inmuebles recogidos en la letra b) del art. 34 distintos de la vivienda habitual (para la cual seguía operando el límite de las 800.000 pesetas anuales), pero les permitía deducir a todos ellos, sin distinción, las cuotas y recargos, salvo el de apremio, devengados por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles²³⁶.

Otros hitos reseñables en relación con los antecedentes normativos de la imputación de rentas inmobiliarias vienen de la mano del art. 60 de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, del art. 13 del Real Decreto-ley 12/1995, de 28 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera, y del art. 2 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. La primera de estas normas dio una nueva redacción al ya varias veces mencionado art. 34 b) de la Ley 18/1991, estableciendo con carácter general una imputación del 2% del valor del inmueble a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y para «el caso de inmuebles cuyos valores catastrales [hubiesen] sido revisados o modificados, de conformidad con los procesos regulados en los artículos 70 y 71 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, y [hubiesen] entrado en vigor a partir de 1 de enero de 1994», un porcentaje más bajo, del 1,30% (art. 60 de la Ley 41/1994), a fin de «atenuar los efectos que la revisión de los valores catastrales podía acarrear en forma de aumento de la carga tributaria»²³⁷.

Por su parte, el art. 13 del Real Decreto-ley 12/1995 llevó a cabo una modificación sustancial del art. 34 b), abandonando la remisión a la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, y retomando el valor catastral como único valor de referencia; valor al que se le aplicaba generalmente el porcentaje del 2% o bien del 1,10% en el caso de inmuebles cuyos valores catastrales hubieran sido revisados y hubiesen entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994.

ejercicio 1992 de cuantía sustancialmente superior a la asignada al propietario del primero, aun cuando su valor venal fuese equivalente» (RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 102).

²³⁶ Como ya sabemos, originalmente, fue la Disposición Adicional tercera de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, la que, mediante la modificación del art. 16.2 B) de la Ley 44/1978, introdujo, como gasto deducible para calcular el rendimiento neto derivado de los inmuebles urbanos no arrendados ni subarrendados, las cuotas y recargos, salvo el de apremio, devengados por el IBI [art. 16.1.b) de la Ley 44/1978]. Dicho artículo quedó redactado de este modo: «B) Tratándose de bienes urbanos incluidos en la letra b) del número 1 anterior, los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes de que dichos rendimientos procedan y las cuotas y recargos, salvo el de apremio, devengados por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles» (RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 26).

²³⁷ RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 29.

En tercer lugar, el art. 2.1 de la Ley 13/1996 perfiló la redacción del art. 34 b), volviendo a hacer referencia a la normativa reguladora del impuesto sobre el patrimonio, al disponer que, si a la fecha del devengo del impuesto, los inmuebles a que se refería esta letra carecían de valor catastral o éste no había sido notificado al titular, se tomaría como valor de los mismos el 50% de aquél por el que debieran computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, y a éste se aplicaría un porcentaje del 1,10%.

2.1.3. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre: la supresión del rendimiento atribuido a la vivienda habitual

En este periodo tuvieron lugar modificaciones normativas de gran calado que fueron las responsables de la configuración de la imputación de rentas inmobiliarias tal y como la conocemos hoy. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, derogó la Ley 18/1991, produciendo los cambios más trascendentales para este tipo de renta.

En primer lugar, esta renta cambió de denominación y de ubicación sistemática, pasando de generar «rendimientos íntegros del capital inmobiliario», ubicados en el Título V de la Ley 18/1991, de 6 de junio, destinado a la determinación de la base imponible, para establecerse como una categoría autónoma integrante de la base imponible del IRPF, denominada «imputación de rentas», regulada por el art. 71 de Ley 40/1998 y ubicada dentro del Título VII, dedicado a la configuración de una serie de regímenes especiales.

En segundo lugar, esta Ley eliminó la imputación de rentas correspondientes a la vivienda habitual y, por consiguiente, suprimió también la deducción de los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición y mejora de la misma, que pasaron a poderse deducir en la cuota íntegra en los términos previstos en su art. 55.1.1º.b)²³⁸. Esta modificación, a nuestro parecer, podría constituir uno de los hitos más relevantes de su evolución histórica, pues, como acertadamente ha señalado algún autor, se trata de un cambio «que afecta incluso a los fundamentos teóricos de la institución»²³⁹, tal y como expondremos más adelante.

Además, la imputación de rentas inmobiliarias se configura a partir de este momento como una renta neta, es decir, se imposibilita la deducción de gasto alguno relacionado con los bienes generadores de estas rentas imputadas²⁴⁰, descartándose, de

²³⁸ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.^a: «La tributación por la segunda vivienda frente a la situación de la vivienda habitual», *Impuestos*, núm. 1, 2002, pág. 196 (nota al pie 15).

²³⁹ RUÍZ DE VELASCO PUNÍN, C.: *La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF*, cit., pág. 65.

²⁴⁰ Esto es, cualquier inmueble urbano no afecto a actividades económicas ni generador de rendimientos del capital inmobiliario, excluida la vivienda habitual, los inmuebles en construcción o no susceptibles de uso, por razones urbanísticas, y el suelo no edificado (art. 71.1 de la Ley 40/1998).

este modo, la posibilidad antes existente de deducir las cuotas y recargos devengados por el IBI.

Finalmente, cerraríamos este periodo con el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, cuyo art. 87 sucedió al art. 71 de la Ley 40/1998 hasta el 31 de diciembre de 2006.

2.1.4. La Ley 35/2006, de 28 de noviembre: la regulación actual de la imputación de rentas inmobiliarias

Desde el 1 de enero de 2007 hasta hoy ha sido la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, la que en su art. 85 ha regulado la imputación de rentas inmobiliarias. Con ella se derogó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, y se experimentó una ampliación de los inmuebles por los que se imputaban rentas inmobiliarias, que ya no solo quedaron reducidos a los inmuebles urbanos, sino que también pasaron a integrarse determinados bienes rústicos²⁴¹.

No obstante, esta norma, lejos de permanecer intacta, ha sido objeto de continuas reformas y modificaciones. No obstante, a nuestros efectos, únicamente cabe reseñar los cambios que el art. 57 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, introdujo en los apartados 1 y 2 del art. 85.

2.2. El régimen jurídico actual de la imputación de rentas inmobiliarias

La imputación de rentas inmobiliarias ha mantenido su ubicación dentro de los denominados «régimenes especiales» desde que la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, la enmarcarse en el Título dedicado a éstos. Tras la reforma llevada a cabo por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, el Título X de la LIRPF (arts. 85 a 95 *bis*) se divide en siete

²⁴¹ Aparentemente, la inclusión de «los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales» (art. 85.1 Ley 35/2006), como bienes generadores de imputación de rentas inmobiliarias, supuso un cambio en el ámbito objetivo de aplicación de la imputación, pero, realmente, se trató de una respuesta del legislador ante la necesidad de recoger una nueva clase de inmuebles rústicos que hasta entonces habían sido urbanos [AA.VV. (Coord. MELLADO BENAVENTE, F. M.): *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Adaptada a la Reforma Fiscal 2015*, cit., pág. 1267].

secciones que contemplan distintos regímenes especiales, que, aunque heterogéneos entre sí, podrían agruparse en cuatro categorías distintas²⁴²:

1. Supuestos de imputaciones de renta: rentas inmobiliarias (Sección 1ª), transparencia fiscal internacional (Sección 3ª), derechos de imagen (Sección 4ª) e instituciones de inversión colectiva (Sección 6ª).
2. Supuestos de atribución de rentas (Sección 2ª).
3. Supuestos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en lo sucesivo, IRNR) de los trabajadores desplazados a territorio español (Sección 5ª).
4. Supuestos de tributación de ganancias patrimoniales por plusvalías tácitas en acciones y participaciones de contribuyentes que pierden tal condición por cambio de residencia (Sección 7ª).

Una parte de la doctrina tributarista justifica la configuración de la imputación de rentas inmobiliarias como régimen especial apelando a que se trata de un mecanismo fiscal especial con el que se pretende «lograr la plena identificación entre la base imponible y la capacidad económica del contribuyente, [...] asegurando con ello la eficacia en la aplicación de la progresividad del impuesto»²⁴³.

Sin embargo, otra parte de la doctrina entiende que la catalogación de la imputación de rentas inmobiliarias como régimen especial podría interpretarse como un reconocimiento indirecto por parte del legislador de que «la existencia de este componente de renta supone una excepción o quiebra, [...] al gravamen de rentas reales y efectivas, monetarias o en especie, que preside la configuración del IRPF»²⁴⁴, ya que son «supuestos en los que, pese a no percibir ningún ingreso, el contribuyente tiene plena disponibilidad sobre el inmueble, del que puede hacer uso por tanto para el cumplimiento de sus propios fines particulares. Esta situación sirve de fundamento para el establecimiento de una auténtica ficción legal de obtención de renta»²⁴⁵.

Por lo que a nosotros respecta, nos inclinamos decididamente por esta segunda tesis, que sostiene que la especialidad de la imputación de rentas inmobiliarias estriba en que estos rendimientos «suponen una excepción al concepto general de renta implícitamente acogido por la ley»²⁴⁶. Es más, a esto añadiríamos que la imputación de rentas inmobiliarias presenta una mayor singularidad respecto del resto de los regímenes

²⁴² AA.VV. (Coord. MELLADO BENAVENTE, F. M.): *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Adaptada a la Reforma Fiscal 2015*, cit., pág. 1262.

²⁴³ *Ibidem*, pág. 1261.

²⁴⁴ RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., págs. 42 y 43.

²⁴⁵ GARCÍA BERRO, F.: «Capítulo III. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II)», en AA.VV. (Dir. PÉREZ ROYO, F.): *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 15.ª ed., Tecnos, Madrid, 2021, pág. 253.

²⁴⁶ RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., págs. 43.

especiales con los que comparte Título, habida cuenta de que el gravamen que nos ocupa no solo supone una quiebra al gravamen de rentas efectivas, sino también, al gravamen de rentas de mercado que caracteriza al IRPF. Como se tendrá ocasión de comprobar a lo largo de las siguientes páginas, este componente de renta se articula claramente en torno al gravamen del uso y disfrute que reportan o son susceptibles de reportar determinados bienes inmuebles.

2.2.1. El elemento objetivo de la imputación de rentas inmobiliarias

Estos bienes inmuebles susceptibles de uso y disfrute por los que se imputan rentas inmobiliarias son «[...] los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, así como [...] los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado [...]» (art. 85.1, primer párrafo, LIRPF).

Así pues, para que se produzca la imputación de rentas inmobiliarias el inmueble en cuestión debe reunir las siguientes condiciones²⁴⁷:

- a) Ser un *inmueble urbano, o rústico con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales*. Atendiendo a la remisión al art. 7 del texto refundido de la Ley del Catastro, «el carácter urbano o rústico del inmueble dependerá de la naturaleza de su suelo» (art. 7.1 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario), por lo que un inmueble se calificará de urbano, con carácter general, cuando esté situado sobre suelo de naturaleza urbana de acuerdo con el apartado 2 del citado precepto.
- b) No encontrarse *afecto a actividades económicas, ni generar rendimientos de capital*. El destino de los inmuebles resulta determinante a efectos de su inclusión o no en el ámbito objetivo de la imputación de rentas inmobiliarias.

En cuanto a la afectación a actividades económicas, el art. 29.1 LIRPF establece que se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica: los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente, los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad -excluidos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica- y cualesquiera

²⁴⁷ AA.VV.: *Memento práctico IRPF 2022*, Francis Lefebvre, Madrid, 2022, pág. 365.

otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. Asimismo, se exige que el contribuyente los utilice para los fines de la actividad (art. 29.2 LIRPF y 22.2 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, en adelante RIRPF) y que sean de su titularidad o, en caso de matrimonio, de titularidad común a ambos cónyuges (art. 29.3 LIRPF y 22.1 RIRPF)²⁴⁸.

Estas dos últimas exigencias requieren de algunas precisiones. Respecto al requerimiento de la utilización en la actividad, el art. 29.2 LIRPF contempla la posibilidad de que los elementos patrimoniales sirvan solo parcialmente al objeto de la actividad económica, en cuyo caso la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. Pongamos por caso «la situación típica de un profesional que tiene dentro de un inmueble su despacho profesional pero que reserva varias estancias del mismo para uso privado»²⁴⁹; en este supuesto, la parte del inmueble «susceptible de aprovechamiento separado e independiente del resto» afecta a la actividad, contribuye a la obtención de rendimientos de actividades económicas (art. 27 LIRPF), mientras que el resto de estancias destinadas a uso privado serán aptas para generar una imputación de rentas inmobiliarias siempre que no produzcan rendimientos del capital inmobiliario ni constituyan la vivienda habitual del contribuyente. En cuanto a la titularidad común a ambos cónyuges, el art. 29.3 LIRPF evita que un inmueble de carácter ganancial pero afecto en su totalidad a la actividad desarrollada por uno solo de los cónyuges produzca imputación de rentas inmobiliarias, liberando de este modo al cónyuge no empresario o profesional de la obligación de tributar por este concepto.

Por otro lado, la segunda restricción impuesta por el art. 85 LIRPF, la generación de rendimientos de capital, aparta de esta modalidad de imputación a cualquier inmueble que genere rendimientos de capital en general, ya sea mobiliario o inmobiliario. Esto supuso una novedad introducida por la actual LIRPF, que hizo que desde 2007, además de los inmuebles generadores de rendimientos de capital inmobiliario, que ya estaban excluidos de la imputación, dejaran de generar rentas imputadas los inmuebles productores de rendimientos de capital mobiliario²⁵⁰ (por ejemplo, a causa de un contrato de arrendamiento de negocio). Es preciso señalar que cualquier periodo del año -por reducido que sea- en el que no se haya generado rendimiento del capital da lugar a la correspondiente imputación de rentas

²⁴⁸ AA.VV.: *Memento Práctico IRPF 2022*, cit., pág. 487.

²⁴⁹ RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 50.

²⁵⁰ *Ibidem*.

inmobiliarias. De esta forma, si un inmueble está arrendado durante una parte del año y el tiempo restante se encuentra desocupado, procede imputar rentas inmobiliarias en proporción al número de días en que el inmueble no ha sido objeto de arrendamiento²⁵¹. En cambio, en el caso de inmuebles que cumplan los requisitos para entenderse afectos a actividades económicas, no se realiza dicho prorrateo ya que la imputación de rentas inmobiliarias no se aplica durante todo el tiempo en el que exista la afectación²⁵².

Con buen criterio, RAMOS PRIETO deduce de estas dos restricciones que la imputación de rentas recae, a fin de cuentas, sobre «los inmuebles que sirvan, aunque sea ocasionalmente a sus propietarios o usufructuarios como segundas o ulteriores viviendas. También sobre los que se hallen vacíos o desocupados (viviendas, locales comerciales, garajes, oficinas, etc.), es decir, sin uso efectivo, así como los que estén en expectativa de venta o alquiler. Y, por último, sobre aquellos inmuebles que hayan sido cedidos gratuitamente, bien a través de un contrato de comodato, bien porque sean poseídos por un tercero en precario -como situación posesoria que no se sustenta en ningún título jurídico-, siempre que en ambos casos pueda demostrarse la gratuidad de la cesión con el fin de privar de eficacia a la presunción *iuris tantum* de retribución del art. 6.5 de esta ley»²⁵³. La gratuidad de la cesión es una cuestión de hecho que debe acreditarse por los medios de prueba admitidos en Derecho (art. 106 LGT) y ser valorada por los órganos de comprobación e inspección de la Administración Tributaria²⁵⁴.

Al hilo de este último inciso, es necesario que nos detengamos a analizar la situación particular -y habitual en la práctica- sobre la que versa la respuesta de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) a la consulta vinculante V1136-09, de 19-05-2009, cuyos hechos son los siguientes: «[l]os consultantes adquirieron una vivienda en el año 1992, que ha constituido su vivienda habitual desde esa fecha [...]. En el año 2008 han adquirido una nueva vivienda en otra localidad, a la que van a trasladar su residencia. La anterior vivienda continuará siendo la habitual de su hijo, mayor de edad, no independizado económicamente y que no presenta ni está obligado a presentar declaración por el impuesto, durante los periodos lectivos del curso universitario que está realizando [...]». Estamos ante un claro ejemplo de cesión gratuita de una segunda vivienda por parte de unos padres a un hijo, en el que se presume, si el contribuyente no logra probar lo

²⁵¹ Entre las más recientes, véase la respuesta de la Dirección General de Tributos a la consulta vinculante V3163-20, de 22-10-2020.

²⁵² AA.VV. (Coord. MELLADO BENAVENTE, F. M.): *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Adaptada a la Reforma Fiscal 2015*, cit., pág. 1272.

²⁵³ RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 51.

²⁵⁴ AA.VV. (Coord. MELLADO BENAVENTE, F. M.): *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Adaptada a la Reforma Fiscal 2015*, cit., pág. 1272.

contrario, la existencia de retribución, siendo el valor que ha de considerarse el normal de mercado²⁵⁵ (arts. 6.5 y 40 LIRPF) e imputándose éste como rendimiento del capital inmobiliario. De este valor se podrán deducir los gastos necesarios del art. 23.1 a) LIRPF con el límite establecido en el punto 1º de dicho precepto y en el art. 13 a) RIRPF. Al existir parentesco dentro del tercer grado -en este caso, de primer grado-, se aplicaría el art. 24 LIRPF («rendimiento en caso de parentesco») que dispone que: «[c]uando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 85 de esta ley». Por tanto, el rendimiento neto resultante no podrá ser inferior -aunque perfectamente podría ser superior- al 2% o al 1,1%, en su caso, del valor catastral del inmueble²⁵⁶.

Si, por el contrario, el contribuyente destruye la presunción legal de retribución, opera la imputación de rentas inmobiliarias del art. 85 LIRPF²⁵⁷, dado que, al realizar una cesión de uso del inmueble de forma gratuita, éste no genera rendimientos de capital inmobiliario. Sobre la inclusión en la base imponible del IRPF de la renta imputada por viviendas cedidas gratuitamente a terceros se pronunció hace años PERIS GARCÍA, quien, acudiendo a un criterio teleológico, entendía que, si «la renta imputada es la medición de la utilidad que le reporta al propietario la vivienda», ésta debería atribuirse, con carácter general, al cesionario, por ser éste quien disfruta de la vivienda²⁵⁸. No obstante, la citada autora se planteó, a propósito de lo anterior, un supuesto análogo al que nos encontramos analizando (la cesión gratuita de un piso de un padre a un hijo) y en esta ocasión estimó que «se podría cuestionar el hecho de que la utilidad efectiva recaiga sobre el cesionario, ya que parece que el propietario del bien también obtiene alguna utilidad con esta cesión: no pagar un colegio mayor para el hijo, o la parte del alquiler de un piso de estudiantes»²⁵⁹.

²⁵⁵ AA.VV.: *Memento Práctico Fiscal 2022*, cit., pág. 21.

²⁵⁶ El art. 24 LIRPF comporta una norma antifraude consistente en una regla mínima de valoración que persigue evitar que el contribuyente pueda beneficiarse, por la vía del arrendamiento a parientes, de rendimientos del capital inmobiliarios menores, mediante la deducción de gastos o, incluso, negativos, si estos gastos fuesen superiores a los ingresos gravables (SÁNCHEZ PINO, A. J.: *Presunciones y ficciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Servicio de Publicaciones Universidad de Huelva, Huelva, 1995, pág. 306).

²⁵⁷ AA.VV.: *Memento Práctico Fiscal 2022*, cit., pág. 147.

²⁵⁸ Comparten este parecer VARONA ALABERN, J. E.; DE PABLO VARONA, C.: «La imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en AA.VV. (Coords. MARTÍN DÉGANO, I.; MENÉNDEZ GARCÍA, G.; VAQUERA GARCÍA, A.): *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, tomo II, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 1639.

²⁵⁹ PERIS GARCÍA, P.: *La tributación de los bienes inmuebles urbanos en el ordenamiento tributario. Especial referencia a la valoración*, Tesis doctoral. Universidad de Valencia, Valencia, 1993, pág. 43 (nota

- c) No tratarse de la *vivienda habitual*. Desde que la deducción por inversión en vivienda que contemplaba el art. 68.1.3º LIRPF fue suprimida por el art. 1.2 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, el concepto de vivienda habitual, a efectos del IRPF, es el contemplado tanto en la Disposición Adicional 23ª LIRPF como en el art. 41 *bis* RIRPF²⁶⁰. La Disposición Adicional mencionada establece que: «[a] los efectos previstos en los artículos 7.t), 33.4.b), y 38 de esta Ley se considerará vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas [...]». Por lo que respecta a la imputación de rentas inmobiliarias y, más concretamente, a la exclusión por la vivienda habitual, entendemos que esta definición no resulta aplicable, pues, como acertadamente argumenta RUIZ DE VELASCO PUNÍN, de lo contrario, el legislador lo habría señalado expresamente, tal y como ha hecho en el caso de las exenciones referidas [arts. 7.t), 33.4 b) y 38 LIRPF]. Además, carecería de sentido aplicar el criterio de permanencia de los tres años, pues implicaría que se imputaría renta por inmuebles que han constituido la vivienda habitual del contribuyente, aunque por un plazo inferior a los tres años, en abierta contradicción con la finalidad de esta exclusión que no es otra que eximir de gravamen la renta de disfrute que se entiende que deriva de la vivienda habitual²⁶¹.

Así parece venir interpretándolo la Dirección General de Tributos, pues en su respuesta a la consulta vinculante V2803-13, de 23-09-2013, señala que «todo inmueble que haya adquirido la consideración de vivienda habitual del contribuyente [...] la mantendrá en tanto continúe constituyendo su residencia habitual a título de propietario, perdiendo tal condición desde el momento en que deje de concurrir cualquiera de los dos requisitos -pleno dominio o residencia habitual- respecto del mismo. [...] Desde el momento en que pierda la condición de habitual [...] procedería la imputación de rentas inmobiliarias prevista en el citado artículo 85 de la Ley del Impuesto». Según el criterio manifestado últimamente en reiteradas ocasiones por la DGT, el carácter de habitual de la vivienda «exige una residencia continuada por parte del contribuyente, lo cual requiere su utilización efectiva y con carácter permanente por el propio

al pie 50). Disponible en: <https://core.ac.uk/download/pdf/71030606.pdf> (consultado por última vez el día 29/08/2022).

²⁶⁰ Sobre el concepto de «vivienda habitual» en el IRPF, véase el trabajo monográfico de BUENO MALUENDA, C.: *La vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, La Ley, Madrid, 2009.

²⁶¹ RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C.: «La vivienda desocupada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», cit., pág. 130.

contribuyente, circunstancias que no se ven alteradas por las ausencias temporales. No obstante, en aquellos casos en los que por duplicidad de domicilios pudiera haber dudas sobre cuál es el que constituye la residencia habitual, las exigencias de continuidad y permanencia otorgarían el carácter de habitual a aquel domicilio donde se residiera por más tiempo a lo largo de cada período impositivo; puesto que un contribuyente no puede tener más de una vivienda habitual en cada momento»²⁶². Se trata de una cuestión de hecho que deberá poder acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho, sin que el simple empadronamiento o traslado a un lugar determinado sean suficientes por sí mismos para acreditar la residencia o vivienda habitual en tal localidad²⁶³.

A nuestro juicio, el elemento determinante para enervar la aplicación de las rentas inmobiliarias imputadas no es otro que la habitualidad de la residencia²⁶⁴. Aunque en algún momento parecía exigirse también el pleno dominio, vestigio del concepto legal de vivienda previsto para la deducción por adquisición de vivienda, hoy resulta claro que la aplicación o no de la exención no depende de que el contribuyente ostente la propiedad de la vivienda que constituye su residencia habitual, pues sería tanto como reducir el ámbito subjetivo de este gravamen a los propietarios de los inmuebles, olvidando que también se imputan estas rentas a los titulares de derechos reales sobre los mismos²⁶⁵. En relación con esta cuestión, RUIZ DE VELASCO PUNÍN va un paso más allá y entiende que «lo que el legislador ha querido es excluir de gravamen aquellos inmuebles que estén siendo destinados a vivienda habitual, aunque no necesaria y exclusivamente sea la vivienda del contribuyente propietario de la misma» y, por consiguiente, no procedería imputar renta alguna por un inmueble que, aunque no es utilizado por

²⁶² En contra de este criterio se muestra RUIZ DE VELASCO PUNÍN al entender que «no parece una conclusión adecuada ni del todo acorde con la finalidad de no gravar la renta de disfrute derivada de la vivienda habitual, dado que ambas constituyen verdaderamente la vivienda habitual del contribuyente» (RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C.: «La vivienda desocupada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», cit., pág. 133).

²⁶³ Entre las consultas más recientes, cabe citar las DGT V1872-18, de 26/06/2018; V3315-19, de 03/12/2019; y V1764-20, de 03/06/2020.

²⁶⁴ En definitiva, de acuerdo con la doctrina administrativa sentada por la Dirección General de Tributos, aquella vivienda «que adquirida constituya la residencia habitual del contribuyente podrá tener la condición de vivienda habitual, permitiéndole sobre esta la no aplicación del concepto de renta imputada -determinada en función del valor catastral de la vivienda-, en tanto tenga tal condición dentro del período impositivo» (DGT V3566-16, de 05/08/2016; V1526-18, de 05/06/2018; y V1872-18, de 26/06/2018).

²⁶⁵ En efecto, la Administración Tributaria informa de que cuando existen «derechos reales de disfrute, la renta computable a efectos de la imputación de rentas inmobiliarias corresponderá al titular del derecho real», no procediendo dicha imputación cuando el inmueble constituye la vivienda habitual del usufructuario (respuesta a la pregunta «136556-Nudo propietario. Vivienda habitual del usufructuario» recogida en el programa Informa de la Agencia Tributaria).

su propietario, sí es empleado como vivienda habitual por otra persona, cualquiera que sea el título por el que lo haga²⁶⁶.

- d) No tratarse de *suelo no edificado, inmuebles en construcción*²⁶⁷, ni que *por razones urbanísticas el inmueble no sea susceptible de uso*. Algunas de estas «razones urbanísticas» son²⁶⁸:
- Inmuebles construidos en zona no calificada de urbana o urbanizable.
 - Inmuebles que no dispongan de la licencia urbanística de primera ocupación.
 - Inmuebles construidos sin respetar la Ordenanza correspondiente.
 - Inmuebles declarados en ruina que implique desalojo.

Tras el estudio del ámbito objetivo de aplicación de la imputación de rentas inmobiliarias, todo apunta a que la imputación de rentas inmobiliarias «se genera, justamente, por la libre disponibilidad del uso del bien inmueble»²⁶⁹, y a ello responde la exclusión tanto de los inmuebles en construcción, de los inmuebles que por razones urbanísticas no sean susceptibles de uso, como de los solares, cuya exoneración parece justificarse en que, para generar renta, es preciso que sobre el suelo se localice alguna construcción o edificación que sea habitable o susceptible de uso²⁷⁰.

En otras palabras, la mera disponibilidad del inmueble o la susceptibilidad de su uso es lo que determina la procedencia de la imputación de rentas inmobiliarias, la cual no admite más excepciones que las previstas en el art. 85 LIRPF.

Pese a que un respetado sector doctrinal, razonablemente, ha abogado por una interpretación más amplia de las razones de no susceptibilidad de uso, que permitiese no imputar rentas en aquellos supuestos en los que no fuese posible el uso del inmueble por causa ajena a la voluntad de su titular y distinta de las «razones urbanísticas»²⁷¹, lo cierto es que coincidimos con aquellos autores que, como RAMOS PRIETO, ven muy

²⁶⁶ RUIZ DE VELASCO PUNÍN basa su opinión «por un lado, en el hecho de que el artículo 85 declara “excluida la vivienda habitual”, y no la vivienda habitual *del contribuyente*; y, por otro lado, en la doble finalidad de índole extrafiscal a la que [...] parece responder el régimen de imputación de rentas inmobiliarias desde el año 1998 (favorecer a la vivienda habitual y penalizar económicamente a los inmuebles vacíos, desocupados o improductivos)» (RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C.: «La vivienda desocupada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», cit., pág. 132).

²⁶⁷ Coincidimos con quienes señalan que esta exclusión «podría considerarse redundante, debido a la imposibilidad física de poder utilizar el inmueble al no haber finalizado todavía la construcción» (AA.VV.: *Memento práctico IRPF 2017*, Francis Lefebvre, Madrid, 2017, pág. 377).

²⁶⁸ AA.VV.: *Memento práctico IRPF 2022*, cit., pág. 367.

²⁶⁹ AA.VV. (Coord. MELLADO BENAVENTE, F. M.): *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Adaptada a la Reforma Fiscal 2015*, cit., pág. 1268.

²⁷⁰ RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 53.

²⁷¹ Pueden destacarse, entre otros, SIMÓN ACOSTA, E.: *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Elcano (Navarra), 1999, pág. 104; y VARONA ALABERN, J. E.; DE PABLO VARONA, C.: «La imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», cit., pág. 1645, quienes consideran «criticable que no se contemplen otras circunstancias (jurídicas o de hecho) distintas de las urbanísticas que puedan limitar el uso del inmueble».

complicado que, atendiendo al tenor literal del art. 85 LIRPF, la doctrina administrativa y la jurisprudencia, con carácter general, asuman esta interpretación extensiva del citado precepto²⁷².

Así lo confirman las respuestas de la Dirección General de Tributos a las consultas V1375-20, de 12-05-2020; V1368-20, de 15-05-2020; y V1474-20, de 19-05-2020. Todas ellas comparten un mismo supuesto de hecho, a saber: el consultante, titular de una segunda vivienda, plantea la posibilidad de excluir, a efectos del cómputo de la cuantía de la imputación de rentas inmobiliarias, el tiempo durante el que se ha mantenido el estado de alarma con motivo de la pandemia ocasionada por el nuevo coronavirus (COVID-19), dada la obligación de confinamiento y limitación de desplazamientos que dicho estado ha supuesto. La DGT resuelve dichas consultas rechazando esta posibilidad y determinando la procedencia de la imputación de rentas inmobiliarias con base en que la vivienda cuya propiedad ostenta el consultante no está afecta a una actividad económica, no genera rendimientos del capital, ni se trata de un inmueble en construcción o no susceptible de uso por razones urbanísticas.

El interés de estas consultas radica en que, para llegar a tal conclusión, la DGT previamente señala que «la imputación de rentas inmobiliarias *no tiene en cuenta la utilización efectiva de la segunda vivienda sino su disponibilidad a favor de su titular, sin que la Ley atiende a circunstancias que puedan afectar a dicha utilización*, tales como la enfermedad, el trabajo u otras que determinen la no posibilidad de utilización de la segunda vivienda, al limitar la Ley los casos en los que no procede la imputación de rentas inmobiliarias únicamente a los siguientes casos tasados: afectación del inmueble a una actividad económica, que el inmueble genere rendimientos de capital, que se encuentre en construcción y que no sea susceptible de uso por razones urbanísticas, sin que el supuesto al que se refiere la consulta corresponda a uno de ellos, por lo que no puede quedar excluido de la imputación»²⁷³.

Resulta oportuno señalar que en las respuestas a las consultas V1368-20 y V1474-20 se hace referencia a la consulta V1385-18, que versa, según la DGT, sobre un supuesto distinto: un «inmueble vacío que es ocupado ilegalmente por terceros en contra de la voluntad del propietario, habiéndose iniciado un procedimiento de desahucio por el propietario del inmueble». En este caso, en cambio, este Centro Directivo rechaza la procedencia de la imputación de rentas inmobiliarias desde el inicio del procedimiento y siempre que dicha situación quede debidamente acreditada por cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho.

²⁷² RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., págs. 60 y 61. En esta misma línea, RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C.: «La vivienda desocupada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», cit., pág. 136.

²⁷³ La cursiva en la cita es nuestra.

En contraste con las consultas comentadas anteriormente, la DGT admite la no imputación de rentas inmobiliarias «debido a sus características en relación con el supuesto de exclusión establecido legalmente, consistente en que el inmueble genere rendimientos del capital» (DGT V1474-20). Es decir, la diferencia con las primeras consultas comentadas no parece radicar en la imposibilidad de hacer uso o disfrutar de la vivienda, pues entendemos que las restricciones de movilidad derivadas del estado de alarma podrían ser equivalentes a estos efectos a la ocupación ilegal de un inmueble, sino en que en aquéllas no fue posible aplicar analógicamente ninguno de los supuestos tasados por el art. 85 LIRPF, que excluyen la imputación de rentas inmobiliarias.

La Administración Tributaria entiende que en la ocupación ilegal de un inmueble concurren «las circunstancias que determinan la exclusión de los inmuebles generadores de rendimientos de capital de la imputación de rentas inmobiliarias», por dos motivos fundamentalmente: por un lado, porque tanto en el caso de la ocupación de una vivienda en contra de la voluntad de su propietario como en el de un arrendamiento o cesión contractual onerosa «el uso y disfrute del inmueble urbano están *cedidos o corresponden a un tercero, sin que en ninguno de los dos casos el propietario pueda recuperar el uso del inmueble a su voluntad*, ya que en el caso del arrendamiento o cesión onerosa de carácter voluntario queda obligado a respetar el plazo de duración del arrendamiento establecido en el contrato, y las posibles prórrogas legales, y en el caso del inmueble ocupado ilegalmente, no puede recuperar su posesión hasta que se resuelva el procedimiento judicial iniciado y se concluya la existencia de dicha ocupación, su ilegalidad y el derecho del propietario a recuperar el inmueble»²⁷⁴.

Y, por otro lado, porque la indemnización a favor del propietario cuyo inmueble ha sido ocupado ilegalmente -correspondiente al lucro cesante o a la compensación por el valor de mercado del uso o disfrute ilegal- que podría derivar de la sentencia que resolviera el procedimiento de desahucio bien podría equipararse al rendimiento del capital inmobiliario que suponen las rentas que obtiene el propietario de un inmueble cuyo uso y disfrute cede voluntaria y onerosamente, el cual queda sujeto al impuesto, impidiendo que se imputen adicionalmente rentas inmobiliarias²⁷⁵.

La respuesta de la DGT a la consulta V1474-20 refleja un cambio de criterio frente al sostenido por este mismo Centro Directivo en relación con consultas anteriores que versaban sobre este mismo supuesto de hecho, como es la V1714-10, de 16/07/2010, en la que se determinaba la procedencia de la imputación de rentas inmobiliarias en el caso de un inmueble ocupado por personas desconocidas por no tener encaje el supuesto consultado en ninguno de los supuestos de exclusión previstos legalmente. Pese a que el

²⁷⁴ La cursiva en la cita es nuestra.

²⁷⁵ Sobre este particular pronunciamiento de la Dirección General de Tributos ha escrito DESVIAT, I.: «Viviendas vacías ocupadas ilegalmente: el propietario no tiene que imputar rendimientos en el IRPF», *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm. 44, 2018, págs. 125 y 126.

resultado que se obtiene de estas contestaciones del año 2020 -la exclusión de gravamen de inmuebles que han sido ocupados ilegalmente- nos parece lógico, si tenemos en cuenta que la Administración Tributaria entiende que el «rendimiento imputado pretende gravar la capacidad contributiva que supone la posibilidad de disponer, del uso y disfrute, de los inmuebles urbanos»²⁷⁶, la argumentación de la DGT y su recurso a la analogía nos parece criticable. Nos explicamos.

Entendemos que la DGT está aplicando analógicamente un supuesto de no sujeción, como es la exclusión de los inmuebles generadores de rendimientos de capital, a un supuesto no contemplado por el legislador, esto es, la ocupación ilegal de un inmueble. Habida cuenta de que los supuestos de no sujeción constituyen «normas de delimitación (negativa) del hecho imponible»²⁷⁷, estimamos improcedente, a tenor de lo dispuesto expresamente en el art. 14.1 LGT, el empleo de la analogía en este caso, en tanto que afecta al ámbito del hecho imponible, aunque negativamente. Además, nuestra interpretación estaría en consonancia con la prohibición que alberga este mismo precepto de aplicar la integración analógica para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, pues, en la práctica, los supuestos de no sujeción tienen el mismo efecto que las exenciones totales, y no tendría sentido que resultara prohibida la analogía en un caso y en otro no²⁷⁸.

A nuestro entender, si lo que se pretende es excluir del ámbito de aplicación de este gravamen los inmuebles que no son susceptibles de uso por su propietario por ostentar dicho uso un tercero, sin posibilidad de recuperarlo a su voluntad, lo conveniente sería una modificación del precepto en este sentido y no el recurso a la integración analógica, por razones de seguridad jurídica, fundamentalmente²⁷⁹. Más aún cuando la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo se ha mostrado rotunda al descartar, en la STS núm. 270/2021 (rec. cas. núm. 1302/2020),

²⁷⁶ Respuesta de la Administración Tributaria a las preguntas con referencia 136553-Imputación vivienda familiar cedida a excónyuge por sentencia (1) y 136554-Imputación vivienda familiar cedida a excónyuge por sentencia (2) del programa INFORMA de la Agencia Tributaria.

²⁷⁷ PÉREZ ROYO, F.; CARRASCO GONZÁLEZ, F. M.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, cit., pág. 146. En este sentido, el propio Tribunal Supremo consideró al supuesto de no sujeción en su sentencia núm. roj. 13965/1986, de 23 de diciembre, que «la exclusión del impuesto constituye un supuesto de no sujeción, como delimitación negativa o reverso del hecho imponible» (FD 1).

²⁷⁸ Sin perjuicio de lo anterior, no ignoramos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre este particular no ha sido clara, ni somos desconocedores de las dudas que la doctrina científica ha mostrado con respecto a la aplicación analógica de los supuestos de no sujeción (SIOTA ÁLVAREZ, M.: *Analogía e interpretación en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2010, págs. 287-291). En efecto, dentro de ella hay voces autorizadas, como PÉREZ ROYO, F.; CARRASCO GONZÁLEZ, F. M.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, cit., pág. 146, que convendrían con nuestro parecer. Sin embargo, no faltan autores que defienden la postura contraria, entre los que destaca HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, págs. 237 y 238.

²⁷⁹ Nótese que ya existe en la doctrina administrativa un precedente en el que se dictaminó la no imputación de rentas inmobiliarias, sin recurrir a la analogía y apelando únicamente al espíritu de la ley, cuando el propietario no disponía del derecho de uso y disfrute de su vivienda (privativa o ganancial) por haber sido otorgado al excónyuge, por mor de sentencia judicial dictada en el proceso de separación matrimonial (respuestas de la DGT a las consultas 2379-99, de 17/12/1999; y 0359-00, de 29/02/2000).

de 25 de febrero, una interpretación amplia del tenor literal del art. 85.1 LIRPF que permitiera no imputar rentas inmobiliarias por los bienes inmuebles que, sin generar efectivamente rendimientos, estuviesen destinados a ser arrendados o en expectativas de alquiler²⁸⁰.

2.2.2. El elemento subjetivo de la imputación de rentas inmobiliarias

El apartado 2 del art. 85 LIRPF establece que: «[e]stas rentas se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles de acuerdo con el apartado 3 del artículo 11 de esta Ley. Cuando existan derechos reales de disfrute, la renta computable a estos efectos en el titular del derecho será la que correspondería al propietario»²⁸¹. Por su parte, el apartado 3 de este mismo artículo dispone que en los supuestos de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles la imputación se efectuará al titular del derecho real cuya duración sea igual o superior a dos semanas por año.

Por tanto, los contribuyentes a los que se les imputan estas rentas son los propietarios de los bienes inmuebles que reúnen las condiciones expuestas en el apartado anterior relativo al ámbito objetivo, los titulares de derechos reales de disfrute sobre los

²⁸⁰ En la citada STC núm. 270/2021, el Tribunal Supremo determina que «[c]omo indica el abogado del Estado, “el tenor literal del art. 85.1 LIRPF, supone inequívocamente que el legislador ha establecido un claro criterio de imputación proporcional al tiempo en que el inmueble no genere rendimientos de capital por no estar arrendado”; se “impone, efectivamente, una tributación mínima en el IRPF por los inmuebles no alquilados, distintos de la vivienda habitual, que no generan rendimientos de capital”, y “*nada dice sobre la posibilidad de que potencialmente puedan generarlos o de que su expectativa de destino sea el alquiler, aunque estén temporalmente vacíos*”, sino que “entiende que todo inmueble que no sea la vivienda habitual, es susceptible de generar una renta o un ingreso, de modo que grava en el IRPF, con un mínimo equivalente al 2% o 1,1% del valor catastral según los casos, la mera posibilidad de obtener esa renta”» (FD 4.2). La cursiva en la cita es nuestra.

²⁸¹ El art. 85.2 LIRPF se vale del art. 11.3 de la misma Ley, que regula la individualización de las rentas para la determinación de los sujetos pasivos que conforman el ámbito subjetivo de la imputación [AA.VV. (Coord. MELLADO BENAVENTE, F. M.): *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Adaptada a la Reforma Fiscal 2015*, cit., págs. 1276 y 1277]. De acuerdo con las reglas establecidas en dicho precepto, la regla general consiste en que la imputación de rentas inmobiliarias corresponde a los titulares de determinados bienes inmuebles, no obstante, es preciso hacer algunas precisiones respecto a la individualización de estas rentas imputadas (AA.VV.: *Memento práctico IRPF 2022*, cit., pág. 370 y 371):

- Cuando varias personas son copropietarias de un inmueble, a todas ellas se les imputan rentas inmobiliarias en función del porcentaje de su participación.
- Cuando el inmueble es ganancial, la imputación se atribuirá por mitad a cada uno de los cónyuges.
- Cuando el inmueble es privativo, la imputación corresponde únicamente al cónyuge propietario.
- Cuando existen derechos reales de disfrute, se le imputa al titular del derecho la renta que le correspondería al propietario. Por su parte, el propietario del inmueble que ha constituido o cedido dicho derecho mediante un acto «inter-vivos» con contraprestación, deberá tributar por el importe de la contraprestación recibida en concepto de rendimientos del capital inmobiliario.
- Cuando la titularidad de los bienes o derechos no resulte debidamente acreditada, la Administración puede considerar titular a quien figure en un registro fiscal u otros de carácter público.

mismos y los titulares de derechos de aprovechamiento por turno, cuya duración exceda de dos semanas al año²⁸².

Al respecto, nos interesa resaltar que la imputación de rentas inmobiliarias en los casos de existencia de derechos reales de disfrute supone nuevamente una clara evidencia de que lo que se grava «es la mera posibilidad de uso y disfrute del inmueble»²⁸³ o, lo que es lo mismo, «el flujo de servicios que el bien produce»²⁸⁴ o podría producir. Cuando entran en juego titulares de derechos reales que otorgan la facultad de usar y disfrutar del bien, el propietario queda liberado de la imputación de rentas inmobiliarias, dado que no es él sino ellos quienes cuentan con la disponibilidad del uso del inmueble²⁸⁵.

Además, la renta que se atribuye a los titulares de derechos reales de disfrute es la misma que correspondería al propietario. Es decir, la cuantificación de la renta es común, como veremos a continuación, y no tiene en cuenta el valor del derecho real de disfrute. Lo anterior pone de manifiesto que el importe de renta computable es una magnitud que trata de representar la disponibilidad de uso y que se atribuye a quien cuenta con ella²⁸⁶.

2.2.3. El importe de la renta a imputar

La cuantificación del importe de la renta a imputar se lleva a cabo mediante la aplicación de un porcentaje anual que, con carácter general, será del 2%, sobre el valor catastral del bien inmueble²⁸⁷. No es posible deducir ningún gasto de esta cuantía, pues como ya indicamos anteriormente, la imputación de rentas inmobiliarias es hoy una renta neta²⁸⁸, lo que entendemos que responde a que el legislador, al establecer un porcentaje

²⁸² RAMOS PRIETO, J.: «¿Es factible la desaparición de la imputación de rentas inmobiliarias del ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas? El aleccionador ejemplo de las Haciendas Forales», cit., pág. 2 (versión en línea).

²⁸³ RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C.: «La vivienda desocupada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», cit., pág. 145.

²⁸⁴ VARONA ALABERN, J. E.; DE PABLO VARONA, C.: «La imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», cit., pág. 1642.

²⁸⁵ Así lo entienden también VARONA ALABERN y DE PABLO VARONA, para quienes la «razón es obvia: en tal caso no es posible imputar al propietario de una renta porque no disfruta del bien. Esto es, el flujo de servicios que el bien produce, que es lo que pretende gravarse como renta, es directamente percibido por el titular del derecho de disfrute, no por el propietario» (*Ibidem*).

²⁸⁶ RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C.: «La vivienda desocupada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», cit., pág. 145. Por su parte, RAMOS PRIETO aclara que «[n]o se trata tanto de someter a gravamen un derecho sobre un bien inmueble, cosa que sería impropia de un impuesto como el IRPF, como de imputar la renta que supuestamente se percibe como resultado de la utilización que de él puede hacerse» (RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 74).

²⁸⁷ GARCÍA BERRO, F.: «Capítulo III. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II)», cit., pág. 254.

²⁸⁸ Esta cuestión ha sido duramente criticada por la doctrina por considerarla injusta e incluso «escasamente justificable de cara al principio de capacidad económica e igualdad tributaria» (ROSEMBUJ, T.: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 2ª ed., PPU, Barcelona, 1992, pág. 178, *apud* VARONA ALABERN, J. E.; DE PABLO VARONA, C.: «La imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», cit., págs. 1629-1661). Por su parte, RAMOS PRIETO ha sido uno de los

ciertamente bajo, simplifica su cuantificación dando «por descontados los gastos ordinarios que suelen generar los inmuebles productores de renta»²⁸⁹. Esta solución arbitrada por el legislador, por un lado, presenta el inconveniente de no tomar en consideración determinados gastos contingentes que pueden alcanzar una cuantía considerable, como podrían ser los relativos a conservación y reparación, pero, por otro lado, simplifica la cuantificación de la renta, constituyendo una ventaja en aras de la practicabilidad administrativa²⁹⁰.

La regla general del cálculo de las rentas inmobiliarias imputadas se fija en el párrafo primero del art. 85.1 LIRPF y consiste, como acabamos de indicar, en una cantidad que resulta de aplicar el 2% al valor catastral del inmueble. La renta resultante del cálculo prescrito tiene carácter anual, por consiguiente, cuando las circunstancias que dan lugar a la imputación de rentas inmobiliarias no se mantienen durante todo el periodo impositivo, la renta inmobiliaria que se imputa se prorratea en función del tiempo (número de días) durante el que procede su aplicación. En definitiva, será necesario este prorrateo cuando la condición de propietario o titular de un derecho real de disfrute se haya ostentado durante un periodo determinado inferior al año, o bien, cuando esta condición se haya mantenido durante todo el año, pero el inmueble en cuestión haya generado distintas clases de rentas. Ejemplo de esto último podría ser que el inmueble hubiera estado arrendado durante una parte del año y el resto se hubiese mantenido desocupado, en cuyo caso se calcularía la renta imputada proporcionalmente al número de días en que el inmueble se hubiera encontrado sin alquilar²⁹¹. E igual ocurriría en el caso de que el inmueble hubiera constituido una parte del año la vivienda habitual del contribuyente y el resto del año se hubiera mantenido desocupado²⁹².

Sin perjuicio de lo anterior, existen tres supuestos que se apartan de la regla general, aplicándose reglas especiales para la cuantificación de las rentas imputadas:

- 1º) El segundo párrafo del art. 85.2 LIRPF prevé que en el caso de «inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado

autores que firmemente ha criticado la no deducibilidad de gastos en la imputación de rentas inmobiliarias y, aunque aboga por la supresión de este componente de renta, estima que mientras se mantenga, sería oportuno fijar un porcentaje superior para calcular la renta íntegra y permitir la deducción de los gastos efectivamente realizados, evitando el perjuicio que la regulación actual ocasiona especialmente a los contribuyentes con mayor nivel de gastos (RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 191).

²⁸⁹ RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 191.

²⁹⁰ VARONA ALABERN, J. E.; DE PABLO VARONA, C.: «La imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», cit., pág. 1652.

²⁹¹ En este sentido, véase la contestación de la DGT a la consulta vinculante V1104-20 de 28/04/2020.

²⁹² Al respecto, véase la respuesta de la DGT a la consulta vinculante V2090-17, de 04/08/2017 (AA.VV.: *Memento Práctico Fiscal 2019*, Francis Lefebvre, Madrid, 2019, pág. 157).

en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores, el porcentaje será el 1,1 por ciento». Esta especialidad responde a la necesidad de evitar que, con motivo de la revisión o modificación de los valores catastrales, éstos se vieran incrementados, generando, a la postre, un notable aumento de la renta imputada²⁹³.

Es preciso señalar que el art. 57 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, supuso la modificación del aspecto temporal de este supuesto especial en el que se aplica el 1,1% al valor catastral, el cual estaba previsto anteriormente para los inmuebles cuyos valores catastrales, revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, hubieran entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994. Ahora este porcentaje reducido se aplica únicamente a los inmuebles cuyos valores catastrales han entrado en vigor en el periodo impositivo correspondiente o en el plazo de los diez periodos impositivos anteriores, por lo que podríamos decir que esta modificación ha afectado o, más bien, ha perjudicado sobre todo a aquellos inmuebles -susceptibles de generar imputación de rentas- con valores catastrales revisados, modificados o determinados entre 1994 y 2004, ya que han visto incrementado dicho porcentaje en un 0,9% con el inconveniente añadido de que las revisiones catastrales realizadas en ese periodo contemplaron el incremento que el precio de los inmuebles estaba experimentando en aquel momento de auge en el sector inmobiliario²⁹⁴.

- 2º) El siguiente párrafo de este mismo precepto dispone que si «a la fecha de devengo del impuesto el inmueble careciera de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, el porcentaje será del 1,1 por ciento y se aplicará sobre el 50 por ciento del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición». Explica RUIZ DE VELASCO PUNÍN que el motivo de que estos valores, que se aproximan a los de mercado, se tomen al 50% responde a «la finalidad de aproximarlos al valor catastral del inmueble que, por aplicación del coeficiente de referencia con el valor del mercado RM (0,5), suele estar cifrado en un 50% del de mercado»²⁹⁵.

Por otro lado, cabe indicar que con anterioridad a la reforma operada por la Ley 26/2014, de 17 de noviembre, el precepto remitía en este punto a la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio [«(...) se tomará como base de imputación de los

²⁹³ RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 63.

²⁹⁴ RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C.: «La vivienda desocupada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», cit., pág. 138.

²⁹⁵ *Ibidem*, pág. 139.

mismos el 50 por ciento de aquel por el que deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio». Tras ella, se eliminó tal remisión mediante la transcripción del art. 10.1 LIP [«(...) se aplicará sobre el 50 por ciento del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición». Como bien advierte MELLADO BENAVENTE, entre otros autores, esta regla especial de cuantificación de la renta a imputar cuando no existe valor catastral, a pesar de eliminar el reenvío a la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, parece que sigue sin tener en cuenta lo dispuesto en la STC 295/2006, de 11 de octubre, a la que nos hemos referido en varias ocasiones con anterioridad²⁹⁶. De manera que sigue existiendo hoy la posibilidad de que a dos inmuebles con las mismas características se les imputen rentas distintas «dependiendo de una circunstancia ajena al control del sujeto pasivo como es que prevalezca el valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos que graven su adquisición o el precio, contraprestación o valor de adquisición»²⁹⁷.

- 3º) El apartado 3 del art. 85 LIRPF recoge los supuestos de derechos de aprovechamiento por turno de inmuebles, también denominados supuestos de multipropiedad o «*time sharing*»²⁹⁸ y dispone que en estos casos la imputación se atribuirá al titular del derecho real, prorrateando el valor catastral en función de la duración anual del periodo de aprovechamiento. No obstante, si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles objeto de aprovechamiento por turnos carecieran de valor catastral, o éste no hubiera sido notificado al titular, se habría de tomar como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento, en cuyo caso no procedería el prorrateo en función de la duración del periodo de aprovechamiento ya que se entiende que el precio se habrá fijado atendiendo a dicha circunstancia²⁹⁹.

2.3. Fundamentos de la existencia de las rentas inmobiliarias imputadas en el seno de la imposición personal sobre la renta

Una vez rastreados los antecedentes normativos del régimen especial de la imputación de rentas inmobiliarias hasta llegar a su régimen jurídico actual, nos encontramos en disposición de asomarnos al debate que sobre el fundamento o la razón de ser de esta renta integrante de la base imponible del IRPF se ha mantenido candente desde sus orígenes y sobre el que, hasta el momento, solo habíamos efectuado sucintas

²⁹⁶ AA.VV. (Coord. MELLADO BENAVENTE, F. M.): *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Adaptada a la Reforma Fiscal 2015*, cit., pág. 1274.

²⁹⁷ RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 224.

²⁹⁸ Sobre el particular, véase CASANA MERINO, F.; MORIES JIMÉNEZ, M.ª T.: *Aspectos tributarios de la multipropiedad*, Marcial Pons, Madrid, 1997.

²⁹⁹ AA.VV.: *Memento práctico IRPF 2022*, cit., pág. 369.

referencias. Es preciso dilucidar el fundamento de la imposición, para poder verter, en un estadio ulterior de este trabajo, una opinión fundada sobre la inclusión de este particular gravamen en el ámbito del IRPF y sobre su -tan cuestionada- compatibilidad con los principios materiales de justicia tributaria establecidos en el art. 31.1 CE.

Cabe adelantar que todos los argumentos esgrimidos para tratar de justificar el sometimiento a imposición por el IRPF de los rendimientos que se entienden que derivan de la titularidad de bienes inmuebles no productivos giran en torno a la idea de riqueza o capacidad económica. Y tiene todo el sentido que así sea, pues como ya hemos indicado anteriormente en varias ocasiones, la existencia de riqueza es el fundamento del deber de contribuir y lo que legitima la injerencia que el cumplimiento de este último supone en el derecho de propiedad del contribuyente. En consecuencia, un tributo solo podrá establecerse si la circunstancia sobre la que se aplica es reveladora de capacidad económica.

2.3.1. La imputación de rentas inmobiliarias como gravamen de una renta de disfrute

El fundamento original de la imputación de rentas inmobiliarias parte de la convicción de que «el disfrute o uso que un obligado tributario hace o, al menos, tiene la posibilidad de hacer de un bien inmueble de su propiedad o sobre el que ostenta, en su caso, un derecho real limitado, comporta la generación de una renta gravable, equivalente al flujo de servicios que de él obtiene»³⁰⁰ y equiparable al ahorro del gasto en el que incurriría de tener que alquilar una vivienda para habitar en ella³⁰¹.

En efecto, un sector claramente mayoritario de la doctrina científica ha recurrido a este argumento para respaldar la existencia de la imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF. A mayor abundamiento, el propio Tribunal Constitucional, en un primer momento, parece acogerse a esta tesis del beneficio o disfrute cuando en la STC 150/1990, de 4 de octubre, relativa al polémico recargo del 3% sobre la cuota líquida del impuesto sobre la renta de las personas físicas con residencia fiscal en la Comunidad Autónoma de Madrid, efectúa en apoyo de su argumentación, una sucinta -pero interesante- alusión al cómputo en el IRPF de los rendimientos derivados de inmuebles urbanos utilizados por sus propietarios en virtud del art. 16.1 b) de la Ley 44/1978, señalando que lo que se grava en tal caso no es «el bien o el patrimonio del sujeto pasivo en sí mismo considerado, sino *el beneficio o rendimiento que el titular obtiene de su*

³⁰⁰ RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., págs. 113 y 114.

³⁰¹ BUCHANAN, J. M.; FLOWERS, M. R.: *Introducción a la ciencia de la Hacienda Pública*, EDERSA, Madrid, 1982, pág. 318.

utilización, y que la Ley fija en un determinado porcentaje del valor fiscal del inmueble» (FJ 5)³⁰².

Esta renta, denominada «*imputed income*» por la doctrina anglosajona, se ha concebido en nuestro país como una renta presunta, una renta de disfrute, e incluso se ha llegado a calificar, de manera un tanto imprecisa, como renta en especie³⁰³, por entenderse que supone una utilidad en especie para el propietario del inmueble³⁰⁴.

La fundamentación de esta tesis se ha basado en dos motivos, principalmente: en primer lugar, como hemos indicado, en el gravamen de un rendimiento no monetario que resultaría de los servicios en que se traduce el uso de un bien inmueble por parte de su titular o, incluso, la mera posibilidad de utilizarlo³⁰⁵. En segundo lugar, y en conexión con lo anterior, se añade, como justificación del gravamen de los rendimientos presuntos de los inmuebles no arrendados en el IRPF, la necesidad de equiparar la tributación de los contribuyentes que hacen uso de una vivienda propia³⁰⁶ y de aquellos que han de sacrificar parte de su renta para pagar un alquiler³⁰⁷.

³⁰² De esta misma opinión es RAMOS PRIETO, para quien «[s]e aprecia con facilidad en estas sucintas palabras que el Tribunal Constitucional parece apuntarse a la tesis que fundamenta la imputación de rentas inmobiliarias en la existencia de una renta de disfrute, consistente en el provecho o utilidad (“beneficio o rendimiento”) que la utilización de un inmueble depara a su propietario o titular» (RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 208).

³⁰³ Consideramos que se trata de una denominación imprecisa porque las rentas inmobiliarias imputadas no encajan en el concepto de rendimiento en especie que establece la LIRPF en su art. 42.1 y que consiste, como bien señala RAMOS PRIETO, en «la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda» (*Ibidem*, págs. 141 y 142). De la simple lectura de este precepto se advierte que este tipo de rendimiento no está pensado para el uso propio de bienes, sino para la utilización de bienes u obtención de servicios provista por un tercero como remuneración.

³⁰⁴ En esta línea, RUIZ GARIJO indica que «los bienes duraderos poseídos por una familia también generan una renta real durante un periodo de tiempo determinado», constitutiva de una renta en especie que justifica la imputación de una renta [RUIZ GARIJO, M.: *Los rendimientos del capital inmobiliario en el nuevo IRPF*, cit., (versión en línea)].

³⁰⁵ En este sentido, FERREIRO LAPATZA, J. J.; LASARTE ÁLVAREZ, J.; MARTÍN QUERALT, J.; PALAO TABOADA, C.: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit., pág. 139; y LÓPEZ BERENGUER, J.: *Manual del Impuesto sobre la Renta*, Aranzadi, Pamplona, 1980, pág. 176. Por su parte, explica RAMOS PRIETO que «[d]e acuerdo con esta línea de pensamiento, se considera que la adquisición de una propiedad inmobiliaria es un tipo de inversión que origina una renta en forma de su valor de uso, en lugar de una renta monetaria, definiéndose la misma como el goce o satisfacción que produce una vivienda de la que es propietario el contribuyente» (RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 119).

³⁰⁶ Autores tan autorizados como FERREIRO LAPATZA, J. J.; LASARTE ÁLVAREZ, J.; MARTÍN QUERALT, J.; PALAO TABOADA, C.: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit., págs. 137 y 138, resultaron ser firmes valedores de esta tesis, por lo que se refiere a los inmuebles utilizados por sus titulares. Concretamente, manifestaron que los propietarios que hacían uso de sus propios bienes obtenían indudablemente una «renta efectiva, no ficticia ni presunta», consistente en los servicios que recibían de estos, que de no someterse a imposición «se crearía una discriminación entre los propietarios de su vivienda y los arrendatarios de la suya, especialmente si la Ley admite la deducción del interés de los capitales invertidos en la vivienda, como es el caso español».

³⁰⁷ PERIS GARCÍA, P.: *La tributación de los bienes inmuebles urbanos en el ordenamiento tributario. Especial referencia a la valoración*, cit., pág. 39.

El conocido informe CARTER, el cual parece haber servido de inspiración para la redacción de la Ley 44/1978³⁰⁸, ponía como ejemplo emblemático de «beneficio atribuido» o, lo que es lo mismo, de «renta imputada», la utilización de los inmuebles por sus propietarios. El documento exponía el siguiente supuesto: «[...] para la persona que posee una cartera de inversiones y paga el alquiler por su alojamiento, la renta de sus inversiones es gravable, y el alquiler, considerado como un gasto personal de subsistencia, no es deducible. Si este contribuyente liquida sus inversiones para comprar una casa donde vivir, no percibe ya renta en metálico por sus inversiones y no está obligado a desembolsar el precio del alquiler. [...] Con miras a asegurar que todos los contribuyentes soporten su parte justa en el conjunto de la carga fiscal, sería necesario hacer afluir a la base de este contribuyente la renta que representa el alquiler economizado»³⁰⁹.

Con razón, advierte PERIS GARCÍA que el legislador español no reparó en que en el Informe Carter «se hablaba de un impuesto único, y por tanto no admitía la existencia de un Impuesto sobre el Patrimonio, dada la amplitud con que se entendía el concepto de renta». Entiende esta autora, al igual que nosotros, que «cuando únicamente existe un Impuesto sobre la Renta, sin que a su lado exista un Impuesto sobre el Patrimonio, parece lógico que en el primero se sometan a tributación tanto las rentas efectivas como la utilidad, o productividad potencial que la titularidad de determinados bienes supone frente a los otros sujetos pasivos del impuesto que no los poseen»³¹⁰, pero, cuando «junto a esta imposición sobre la renta unimos la existencia de un impuesto sobre el Patrimonio, amén de un Impuesto local sobre los Bienes Inmuebles, no parece que se pueda seguir manteniendo esta imputación de rendimientos»³¹¹.

Por otro lado, en relación con el argumento que justifica la imputación de rentas inmobiliarias en la necesidad de igualar el mayor gasto en que incurren los arrendatarios por el alquiler de su vivienda frente al ahorro del que disfrutaban los propietarios que habitan en la suya propia, cabe traer a colación una interesante observación efectuada por RAMOS PRIETO, para quien dicho argumento se asienta sobre premisas «poco ajustadas a la realidad cotidiana». Y es que el mismo parece ignorar, por un lado, que lo habitual en nuestro país es «que quien adquiere un inmueble tenga que asumir un compromiso de gasto a largo plazo, soportando durante bastantes años el coste financiero asociado al préstamo solicitado para financiar la compra (devolución del principal más abono de los correspondientes intereses)»; y, por otro lado, «que una vez satisfecho su precio de adquisición un inmueble sigue generando gastos nada desdeñables, de modo que la renta

³⁰⁸ PERIS GARCÍA, P.: *La tributación de los bienes inmuebles urbanos en el ordenamiento tributario. Especial referencia a la valoración*, cit., pág. 24 (nota al pie 30).

³⁰⁹ AA.VV.: *Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad (Informe Carter). Impuesto sobre la Renta*, Instituto de Estudios Fiscales, vol. II (tomo 3 del Informe), Madrid, 1975, pág. 55.

³¹⁰ PERIS GARCÍA, P.: *La tributación de los bienes inmuebles urbanos en el ordenamiento tributario. Especial referencia a la valoración*, cit., pág. 39.

³¹¹ *Ibidem*, pág. 40 (nota al pie 47).

neta derivada del mismo solo existirá si el flujo de servicios que disfruta el propietario es superior a la depreciación que sufre el bien y el resto de gastos que sean necesarios para hacer posible su disfrute»³¹².

Además, si lo que se pretende con este gravamen es conseguir la igualación entre estos dos grupos de contribuyentes (propietarios y arrendatarios) lo más conveniente sería el establecimiento de beneficios fiscales para aquellos contribuyentes que han de recurrir al alquiler por carecer de vivienda en propiedad³¹³. Al respecto, resulta interesante señalar que ya el Informe sobre la Reforma de la Imposición personal sobre la Renta y el Patrimonio de junio de 1990 proponía analizar la posibilidad de contemplar beneficios fiscales para los arrendatarios, recomendándose su establecimiento, no como gasto deducible en la base imponible, sino como deducción en cuota, atendiendo, por un lado, al nivel de renta de los arrendatarios, y por otro, a la relación entre el alquiler y dicha renta³¹⁴. No obstante, la reforma fiscal llevada a cabo por la Ley 26/2014, lejos de aliviar la carga tributaria del arrendatario, supuso la desaparición, desde el 1 de enero de 2015, de la deducción por alquiler de vivienda habitual del art. 68.7 LIRPF³¹⁵, que permitía al contribuyente cuya base imponible fuese inferior a 24.107,20 euros deducirse el 10,05% de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el alquiler de su vivienda habitual.

En todo caso, no nos parece sólido el argumento de la equiparación fiscal de propietarios y arrendatarios y, en fin, entendemos que la tesis del gravamen de rentas de disfrute ha devenido inservible para justificar la existencia de la imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF, desde el mismo momento en que la Ley 40/1998 dejó de integrar los rendimientos derivados la vivienda habitual en la base imponible del impuesto³¹⁶. No

³¹² RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 138.

³¹³ En este sentido, SIMÓN ACOSTA, E.: *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit., pág. 103. Por su parte, RAMOS PRIETO propone «uno de los dos caminos siguientes: permitir que el inquilino deduzca los gastos asociados al arrendamiento del inmueble; o alternativamente negar al propietario el derecho a practicar deducción de los gastos de adquisición, construcción o rehabilitación» (RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 138). Por último, CUBILES SÁNCHEZ-POBRE considera que si se desea homologar el tratamiento de la vivienda en propiedad y la vivienda en alquiler, debería hacerse al alza, esto es, «no solo no realizar la imputación de rentas en el caso de que el inmueble constituya la vivienda habitual del contribuyente, sino también en la de conceder una deducción en la cuota tanto en los casos de adquisición como en el de alquiler de la misma [...]» [CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: «La fiscalidad de los inmuebles tras la reforma del IRPF: aciertos, errores y propuestas de futuro», en AA.VV. (Dir. CUBERO TRUYO, A.): *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero*, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2016, pág. 196].

³¹⁴ AA.VV.: *Informe sobre la Reforma de la Imposición personal sobre la Renta y el Patrimonio*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, pág. 99.

³¹⁵ Art. 48 de la Ley 26/2014.

³¹⁶ Así lo pone de manifiesto RAMOS PRIETO, quien no ve en la desocupación «el menor indicio de la obtención de una renta presunta, salvo que se quiera estirar en demasía este concepto y, por ende, resquebrajar el propio objeto del IRPF» (RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 134).

hemos de perder de vista que, aunque la imputación de rentas se haya extendido a las viviendas no arrendadas, esta concepción responde, en origen, a la convicción de que la vivienda ocupada por su propietario genera una renta gravable por cuanto el propietario de su domicilio «es un inversor que obtiene su remuneración en forma de servicios»³¹⁷. Recuérdese que, en virtud del art. 16.1 de la Ley 44/1978, con carácter general, no se imputaban rendimientos por los inmuebles que se hallaran desocupados, salvo que se incurriera en el supuesto agravado previsto en la letra c) del mencionado precepto.

Ciertamente, han sido muchos, y de enorme peso dentro la doctrina científica, los autores que han considerado que la renta de disfrute es un rendimiento perfectamente gravable. Sin embargo, resulta hartamente difícil seguir justificando su pervivencia con base en el gravamen de una renta de disfrute, pues, desde el punto de vista de la capacidad económica que se grava, nada explica que la vivienda habitual, que es el inmueble donde mejor podría reconocerse la renta de uso³¹⁸, no se incluya dentro de su ámbito objetivo de aplicación y, en cambio, queden integrados en el mismo inmuebles que se encuentran desocupados y de los que no deriva disfrute o servicio alguno, al menos, efectivo³¹⁹.

En efecto, éste es el motivo por el que buena parte de la doctrina que apoya el gravamen de las rentas de disfrute, sin embargo, rechaza su procedencia en los supuestos en los que la vivienda se encuentra desocupada³²⁰, al considerar que en estos casos la

³¹⁷ DE PABLO VARONA, C.: «La fiscalidad de la vivienda en el IRPF», en AA.VV. (Dir. VARONA ALABERN, J. E.): *La fiscalidad de la vivienda en España*, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2012, págs. 373.

³¹⁸ En esta línea, RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 136; y TORIBIO BERNÁRDEZ, L. F.: «Breves comentarios acerca del concepto de renta y sus distintas modalidades en el IRPF actual», AA.VV. (Dir. GARCÍA BERRO, F.): *La delimitación de los elementos esenciales del tributo ante el impacto de las reformas legales*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2017, pág. 43.

³¹⁹ Al respecto, PERIS GARCÍA sostiene que «si la finalidad de la renta imputada es valorar el uso o utilidad que le reporta al propietario utilizar su vivienda», la razón por la cual se imputan rentas por la tenencia de viviendas desocupadas «no puede ser valorar el uso o utilidad puesto que en este supuesto no hay ninguna utilidad para el propietario. Es más, cuando se analiza la renta imputada, tanto la doctrina se refiere a la vivienda utilizada por el propietario, pero en ningún caso se hace referencia a las viviendas desocupadas o no utilizadas por el mismo» (PERIS GARCÍA, P.: *La tributación de los bienes inmuebles urbanos en el ordenamiento tributario. Especial referencia a la valoración*, cit., pág. 41). En esta misma línea, pero en relación con el régimen agravado de la Ley 44/1978, otros autores ponían de relieve que en tanto que el gravamen de la renta imputada se basaba en «la efectiva percepción por el sujeto pasivo de una renta consistente en los servicios producidos por la propia vivienda», el régimen especial de las viviendas desocupadas desconocía la justificación de dicho gravamen, ya que en estos casos, en los que los bienes son de capital y no de consumo duradero, no se percibe servicio alguno (FERREIRO LAPATZA, J. J.; LASARTE ÁLVAREZ, J.; MARTÍN QUERALT, J.; PALAO TABOADA, C.: *Comentarios a Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit. pág. 142)

³²⁰ Entre otros muchos, PEDRAZA BOCHONS señala, en este sentido, que «[a]unque prestigiosos hacendistas (MUSGRAVE, BUCHANAN) han sostenido que la utilización de la vivienda por sus titulares constituye una renta de disfrute que debe ser gravada, el flujo de posibles servicios y ahorro de coste (arrendamiento) constitutivos de dicha renta sólo es identificable en el supuesto de inmuebles urbanos utilizados por sus propietarios (como en el supuesto básico de la Ley 44/1978, hasta la modificación por la Ley 48/1985), por lo que no es adecuada para justificar la tributación por los restantes inmuebles no generadores de rendimientos del capital inmobiliario (los desocupados son bienes de capital y no de

renta que se grava es inexistente o ficticia³²¹; y trata de buscar su justificación no tanto en criterios de capacidad económica, sino en finalidades de índole extrafiscal, como es combatir la especulación en el mercado inmobiliario³²² y el fraude fiscal en los arrendamientos inmobiliarios.

Por lo que respecta a la especulación inmobiliaria, cabe indicar que la imputación de rentas se trataba de justificar -especialmente, con anterioridad a la crisis inmobiliaria de 2008- en la necesidad de disuadir las conductas especulativas de determinados propietarios que adquirirían inmuebles que no habitaban u ocupaban, con la única intención de dejar que transcurriera el tiempo para que el precio de los mismos se revalorizara y en ese momento proceder a su venta³²³.

La imputación de rentas inmobiliarias como medida encaminada a combatir la especulación, lejos de resultar una cuestión pacífica, ha sido objeto de fundadas críticas por parte de la doctrina científica. Entre los distintos autores, cabe citar a RUIZ DE VELASCO PUNÍN, para quien esta medida «resulta inidónea para lograr el fin que persigue de atajar conductas especulativas» principalmente por resultar considerablemente complejo diferenciar al contribuyente que adquiere una vivienda que no ocupa como una forma segura de invertir su ahorro a largo plazo, de aquél que lo hace movido por el ánimo especulativo, recayendo finalmente también el gravamen en quien no actúa con la intención de especular en el mercado inmobiliario³²⁴. Considera esta

consumo duradero), también sujetos al IRPF español» (PEDRAZA BOCHONS, J. V.: «Imputación de rentas inmobiliarias y valoración patrimonial de inmuebles», *Tribuna Fiscal*, núm. 195, 2007, pág. 13).

³²¹ Uno de los autores que se incluyen en este sector doctrinal es SÁNCHEZ PINO, quien sostiene que «[e]n los inmuebles urbanos ocupados como vivienda no existirá una renta material o monetaria para su titular, pero ello no debe llevar a pensar que no ponen de manifiesto renta alguna, pues cabe considerar como tal los servicios que recibe de ésta, o sea, la satisfacción y utilidad del disfrute. Se puede, de esta manera, considerar existente cierta renta por la titularidad de dichos inmuebles, como ya ha puesto de manifiesto la doctrina. Los inmuebles urbanos desocupados, por el contrario, no proporcionan los servicios de los anteriores, de modo que no cabe apreciar la existencia de renta alguna, ni siquiera sea ésta inmaterial» (SÁNCHEZ PINO, A. J.: *Presunciones y ficciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit., pág. 293).

³²² En este sentido, WERT ORTEGA señala que «[l]a finalidad de imputar una renta al propietario por la utilización de la vivienda radica en la oportunidad de equilibrar el trato fiscal respecto al que no tiene esa posibilidad y debe dedicar parte de su renta para arrendar la vivienda. Ahora bien, esto explica la estimación de un rendimiento cuando los inmuebles sean utilizados, pero no cuando están desocupados. Para ese caso, es preciso buscar otro fundamento que lo justifique», tal como la lucha contra la especulación inmobiliaria [WERT ORTEGA, M.: «La inconstitucionalidad de la imputación de rentas inmobiliarias de la ley 18/1991 (Comentario a la STC 295/2006, de 11 de octubre, Pleno, núm. 4499/2001)», cit., pág. 103]. Igualmente, para PERIS GARCÍA «la imputación de rentas por viviendas desocupadas no responde a criterios de equidad, o capacidad económica, sino que entendemos que persigue otras finalidades, como puede ser evitar la especulación en el mercado inmobiliario o, lo que es lo mismo, utilizar el instrumento fiscal para la consecución de los fines marcados por la política de vivienda. Siendo ello plausible, no deja de ser una nota discordante en la regulación del Impuesto sobre la Renta» (PERIS GARCÍA, P.: *La tributación de los bienes inmuebles urbanos en el ordenamiento tributario. Especial referencia a la valoración*, cit., pág. 41).

³²³ ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «Reflexiones sobre la fiscalidad de la vivienda vacía en España», cit., pág. 12.

³²⁴ Concretamente, la mencionada autora se cuestiona lo siguiente: «¿Cómo distinguir cuándo la adquisición del inmueble lo ha sido con fines especulativos y cuándo como una forma de ahorro previsional para la

autora que la regulación legal de la imputación de rentas inmobiliarias propicia que ésta no solo incida sobre quien verdaderamente actúa con fines especulativos, sino «también sobre los titulares de segundas residencias de recreo o temporada, en quienes difícilmente puede apreciarse un ánimo especulador, ni interés alguno por incorporar la vivienda al mercado del alquiler en la medida en que la está disfrutando durante su tiempo de descanso (vacaciones de verano, fines de semana, etc.)»³²⁵. Asimismo, sostiene que «dicha medida no terminará por incidir sobre quienes atesoran bienes inmuebles con una verdadera intención especulativa, pues rara vez una persona física acumula bienes con tales fines, sino que seguramente quien aparecerá como titular jurídico de los mismos será una entidad interpuesta»³²⁶.

Ciertamente, no parece que tenga mucho sentido considerar que éste sea el fin principal de la imputación de rentas inmobiliarias a la luz de los motivos aportados por la profesora RUIZ DE VELASCO y, en particular, teniendo en cuenta que se encuentra enmarcada en el seno de un impuesto cuyo ámbito subjetivo no incluye a las personas jurídicas, que son quienes acumulan buena parte del stock de viviendas vacías existente en nuestro país y respecto de las que sería más fácil observar fines de especulación inmobiliaria en la tenencia de inmuebles no productivos, en tanto que, a diferencia de las personas físicas, nunca podrían hacer uso de estos inmuebles, por sí mismas, para la finalidad que le es propia, que es el uso residencial³²⁷.

Por su parte, WERT ORTEGA lo que objeta es que «reconociendo el loable propósito de la medida, [...] sea el IRPF el mecanismo idóneo para alcanzarlo», habiéndose propuesto otras opciones más apropiadas para frenar el comercio especulativo de viviendas, como es «el establecimiento de impuestos y cánones sobre las viviendas desocupadas»³²⁸.

atención de posibles necesidades futuras de vejez o dependencia?», pues está pensando, especialmente, en aquellas personas «que han invertido en la adquisición de una vivienda que no ocupan, pero no guiados por un ánimo especulativo, sino como una forma de ahorro a largo plazo, en la creencia de estar invirtiendo en un valor seguro frente a otras posibles vías de canalización del ahorro (por ejemplo, activos financieros de diverso tipo). ¿Tiene sentido penalizar de este modo tal forma de ahorro?» (RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C.: *La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF*, cit., págs. 166 y 167).

³²⁵ RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C.: *La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF*, cit., pág. 166.

³²⁶ *Ibidem*.

³²⁷ ÁLVAREZ BARBEITO estima que, si lo que se desea es penalizar conductas especulativas, lo correcto sería «gravar el fruto de aquellos comportamientos especulativos en el momento en el que los inmuebles sean de cualquier modo enajenados por su titular, pues sólo en ese instante podrá ser apreciada la verdadera intención de aquél, extremo en el que adquiere especial relevancia el periodo de tiempo que media entre la fecha de adquisición del inmueble y la de su posterior enajenación» (ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «Reflexiones sobre la fiscalidad de la vivienda vacía en España», cit., pág. 20). En cambio, RUIZ DE VELASCO PUNÍN tiene sus dudas sobre la eficacia de un impuesto configurado de esta manera, teniendo en cuenta, además, que «esa mayor plusvalía derivada de la especulación ya tributará en su IRPF en concepto de ganancia patrimonial» [RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C.: «La vivienda desocupada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», cit., pág. 152 (nota al pie 72)].

³²⁸ WERT ORTEGA, M.: «La inconstitucionalidad de la imputación de rentas inmobiliarias de la ley 18/1991 (Comentario a la STC 295/2006, de 11 de octubre, Pleno, núm. 4499/2001)», cit., pág. 105.

Por otro lado, es de sobra conocido -también por la Administración Tributaria- que hay titulares de inmuebles que no declaran los rendimientos que reciben de su arrendamiento a terceros³²⁹. Esta es la razón de que se haya barajado la lucha contra el fraude fiscal como fin de la imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF.

Encontramos renombrados juristas, cuya opinión compartimos, que consideran que la imputación de rentas inmobiliarias no es precisa para conseguir tal fin, en tanto que acudir a este régimen especial de la imputación de rentas inmobiliarias para evitar el fraude fiscal en los arrendamientos inmobiliarios -como una renta mínima que no puede evitarse y por la que hay que tributar en todo caso- es innecesario debido «[a]l acceso que hoy en día tiene la Administración Tributaria a los suministros realizados a las viviendas (luz, agua, etc.) y la información que obtiene de las declaraciones de la renta de los contribuyentes (en las que se debe incluir la referencia catastral del inmueble y el NIF del arrendador)»³³⁰.

En particular, RAMOS PRIETO defiende, muy acertadamente, que «por muy pertinente que sea sacar a la luz rentas procedentes de arrendamientos de inmuebles no declarados a la Hacienda Pública, [...] el cauce adecuado y justo para lograrlo» no es «el gravamen indiscriminado de todas las fincas urbanas y rústicas no cedidas en los términos ya estudiados, asimilando y metiendo en un mismo saco comportamientos de muy disímil naturaleza»³³¹.

A lo anterior podría añadirse que entendemos, tal y como apunta el Tribunal Constitucional en la STC 194/2000, de 19 de julio, que «el modo ordinario de perseguir las conductas contrarias al ordenamiento es la imposición de medidas de carácter punitivo. Por esto puede calificarse de inhabitual que la prevención del fraude fiscal se haga mediante la amenaza con el aumento del gravamen tributario» (FJ 8). Si lo que se pretende es combatir estas conductas fraudulentas, lo adecuado sería reforzar el control por parte de la Administración Tributaria, así como analizar las causas que llevan al contribuyente a no declarar tales rendimientos, a fin de mitigar dichos comportamientos en el medio y largo plazo.

2.3.2. La imputación de rentas inmobiliarias como gravamen de una renta potencial. La justificación del Tribunal Constitucional

Un último argumento que sirve de justificación a la imputación de rentas inmobiliarias en el ámbito del IRPF se basa en «la voluntad del legislador de atraer hacia

³²⁹ RAMOS PRIETO, J.: «Imputación de Rentas Inmobiliarias en el IRPF y capacidad económica: ¿Una controversia zanjada por la sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre?», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 295, 2007, págs. 29-33.

³³⁰ AA.VV. (Dir. MERINO JARA, I.): *Derecho Tributario. Parte Especial*, cit., págs. 210 y 211.

³³¹ RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 152.

el IRPF la renta que *presunta o potencialmente* habría percibido el contribuyente, a título de rendimiento del capital inmobiliario [...], a través del arrendamiento o la constitución o cesión de derecho o facultades de uso o disfrute sobre el inmueble»³³². En otras palabras, se basa en el gravamen de una renta potencial derivada de la renuncia a ceder en alquiler el inmueble, en el gravamen de «la renta que obtendría el individuo si pusiera en alquiler sus viviendas desocupadas»³³³.

Lejos de tratarse de una fundamentación cualquiera, éste es el argumento que hizo suyo, manifiestamente, el Pleno del Tribunal Constitucional en la STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 6, para determinar la observancia del principio de capacidad económica por parte de estas rentas inmobiliarias imputadas.

En esta sentencia, el máximo intérprete de la Constitución no estaba llamado a enjuiciar concretamente esta cuestión, sino la compatibilidad con el principio de igualdad tributaria del art. 34 b) de la ya derogada Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Pero para llevar a cabo el juicio de igualdad, el Tribunal hubo de verificar previamente que la imputación de renta del art. 34 b) gravaba una manifestación de riqueza -derivada, en este caso, de una renta potencial-, puesto que, como veremos más adelante, «el examen de la igualdad tributaria presupone indefectiblemente la existencia de un índice o manifestación de riqueza susceptible de ser sometido a imposición» (FJ 5).

Como pusimos de manifiesto al inicio de este epígrafe, estos fundamentos están íntimamente vinculados al principio de capacidad económica, pues teniendo en cuenta que esta última es el fundamento de toda imposición, resulta lógico que la razón de ser de estas rentas imputadas se trate de buscar en la existencia de riqueza o capacidad económica, so pena de incurrir en inconstitucionalidad. En cualquier caso, sobre la compatibilidad de la imputación de rentas inmobiliarias con los principios materiales de justicia tributaria que consagra el art. 31.1 CE y, en concreto, con el de capacidad económica, tendremos ocasión de extendernos en un Capítulo posterior de este trabajo. En este momento nuestro objetivo es únicamente dilucidar el fundamento de las rentas inmobiliarias imputadas en el seno del IRPF, cuestión imprescindible para extraer, posteriormente, conclusiones sobre su constitucionalidad.

En el citado pronunciamiento, el Tribunal Constitucional señala que los rendimientos de los inmuebles urbanos a los que se refería el art. 34 b) de la Ley 18/1991, es decir, aquellos no arrendados ni subarrendados «integran la manifestación de una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real -no hay un ingreso efectivamente producido- sí conecta con una renta potencial: cabe razonablemente

³³² RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 125.

³³³ RUIZ GARIJO, M.: *Los rendimientos del capital inmobiliario en el nuevo IRPF*, cit. (versión en línea).

entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que “renuncia” su titular -el que podría obtenerse mediante su arrendamiento- estamos ante una “renta potencial” susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de la misma manera que -en relación con el impuesto andaluz de tierras infrutilizadas- hemos afirmado que la renuncia a obtener el rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas “es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial” (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13)» (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 6).

Como bien observa RAMOS PRIETO, de entrada, se aprecia «un sutil y hasta cierto punto inesperado giro en la doctrina mantenida por el Tribunal Constitucional en este punto. A diferencia de la Sentencia 150/1990, que acudió a la noción de renta de disfrute, este nuevo pronunciamiento se aferra ahora al argumento de la renta abandonada o renunciada por el contribuyente que conserva el uso y disfrute del inmueble», lo que probablemente responde a la supresión de la imputación de rentas correspondientes a la vivienda habitual, «que es donde con mayor nitidez podía valorarse la existencia de una cierta capacidad contributiva ligada al poder de utilización y disfrute»³³⁴.

En consecuencia, si bien es cierto que originariamente la imputación de estas rentas inmobiliarias se basaba fundamentalmente en la tesis consistente en el gravamen de una renta de disfrute, no es menos cierto que, a raíz de la declaración efectuada por el Tribunal Constitucional en esta resolución del año 2006, resulta que es una tesis distinta la que hoy fundamenta la imposición de esta renta³³⁵.

Ciertamente, el Informe Carter años antes hablaba de la dificultad de integrar en la base fiscal del IRPF «la renta a que renuncia la persona que conserva el uso y disfrute de sus propios bienes y servicios [...], es decir, la renta abandonada por el hecho de no poner en alquiler la vivienda», a fin de equiparar la situación económica de propietarios y arrendatarios³³⁶. Sin embargo, no creemos que el Tribunal Constitucional estuviera pensando en lograr dicha equiparación cuando alude en este pronunciamiento a la «renta potencial» a la que renuncia el titular de un inmueble que no se arrienda. Entendemos que esta noción de «renta potencial» se aproximaría más al enfoque que plantea TANZI,

³³⁴ A juicio de este autor, esta variación de criterio resultaría un tanto contradictoria «toda vez que el precepto examinado y, a la postre, expulsado del ordenamiento pertenecía a una norma, la Ley 18/1991, que sí sometía a tributación la disponibilidad de la vivienda» (RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 211).

³³⁵ En esta línea, WERT ORTEGA también entiende que la supresión de la imputación de rentas por la vivienda habitual «traslada la justificación de la existencia de estas rentas desde la utilidad potencial del propietario del inmueble a la finalidad u objetivo de tipo extrafiscal de lucha contra el uso antisocial de la vivienda, es decir, el gravamen de las segundas viviendas y de las vacías» [WERT ORTEGA, M.: «La inconstitucionalidad de la imputación de rentas inmobiliarias de la ley 18/1991 (Comentario a la STC 295/2006, de 11 de octubre, Pleno, núm. 4499/2001)», cit., pág. 104].

³³⁶ AA.VV.: *Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad (Informe Carter). Impuesto sobre la Renta*, cit., pág. 65.

consistente «en asignar al individuo una cierta responsabilidad social que concede un significado más específico al principio de capacidad de pago». Es decir, la renta se definiría como «el ingreso que cabría esperar que el individuo genere durante el período por el uso socialmente aceptable “pleno” y atinado de sus recursos totales», por lo que no debería interpretarse como una renta máxima sino como una renta normal, que se obtendría con un esfuerzo medio³³⁷.

En definitiva, nos parece que en la STC 295/2006 se emplea el término «renta potencial» como sinónimo de «renta abandonada», en el sentido de que se trata de un rendimiento que no se ha percibido pero que podría haberse obtenido si el titular del inmueble así lo hubiera deseado. En este sentido, resulta de gran interés la definición de «riqueza potencial» que ofrece VARONA ALABERN, conceptuándola como «aquella ganancia que, utilizando medios ordinarios, se podría obtener y no se obtiene, o, en otros términos, se podría afirmar que es la que se podría conseguir si se actuase de forma diligente»³³⁸.

El Tribunal Constitucional estaría haciendo referencia, por tanto, a una «renta teórica cuya obtención cabría esperar pero que no deviene efectiva a causa de la conducta del propio contribuyente, que rechaza o abandona tal posibilidad»³³⁹, lo que evidencia que esta tesis del gravamen de rentas potenciales derivadas de los inmuebles no arrendados parte de un comportamiento negativo o reprochable por parte del contribuyente.

En suma, cuando el Tribunal sostiene que es legítimo someter a imposición, en el ámbito del IRPF, esta renta potencial, basándose en que el titular de los inmuebles objeto de esta imputación de rentas podría obtener un rendimiento al arrendarlos, al que sin embargo «renuncia», está haciendo alusión, al menos implícitamente, a una conducta que cuenta con un cariz negativo, debido al uso inconveniente del inmueble por parte de su titular. Y esto porque, para empezar, la acción de renunciar, según el Diccionario de la Real Academia Española, implica «hacer dejación voluntaria, dimisión o apartamiento de

³³⁷ TANZI, V.: «La renta potencial como base imponible: teoría y práctica», *Hacienda Pública Española*, núm. 100, 1986, pág. 131. Por su parte, TORIBIO BERNÁRDEZ define la renta potencial como aquella que «sin ser explícita, [...] se infiere o presume de las circunstancias y los recursos del contribuyente, de manera que sería la renta normal cuya obtención cabe prever si utiliza plenamente sus recursos reales». En consecuencia, considera que «lo determinante para someter a gravamen una renta potencial es que, a pesar de no suponer un ingreso efectivo para el contribuyente, dicha renta sí deriva de una mayor capacidad para generar ingresos (o evitar gastos) y que el legislador, a la hora de configurar el supuesto de hecho en forma de presunción, identifique correctamente esa previsibilidad de la que depende su constitucionalidad» (TORIBIO BERNÁRDEZ, L. F.: «Breves comentarios acerca del concepto de renta y sus distintas modalidades en el IRPF actual», cit., pág. 33).

³³⁸ VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, cit., pág. 80.

³³⁹ TORIBIO BERNÁRDEZ, L. F.: «Breves comentarios acerca del concepto de renta y sus distintas modalidades en el IRPF actual», cit., págs. 35 y 43. Este autor considera el concepto de «renta abandonada» como un subtipo del de «renta potencial», habida cuenta de que «la decisión de someter a tributación una y otra parte de la base de que en ambos supuestos cabe razonablemente entender o predecir que la renta se hubiera percibido de haberlo querido el contribuyente».

algo que se tiene, o se puede tener». Y, además, porque el supremo intérprete de la Constitución, para sustentar su argumento se remite a la STC 37/1987, de 26 de marzo, señalando que se llega a tal conclusión «de la misma manera que -en relación con el impuesto andaluz de tierras infrautilizadas- hemos afirmado que la renuncia a obtener el rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas “es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial” (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13)» (FJ 6).

Obsérvese, por tanto, que la renuncia que efectúa el titular de un inmueble que no arrienda a los beneficios que podría obtener, se equipara a la renuncia «a obtener el rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas» que se entendía que efectuaba el contribuyente del antiguo impuesto andaluz de tierras infrautilizadas (en adelante, ITI), que recaía «sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas» (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13). Y éste, afirmó el Tribunal en la STC 37/1987, era un «hecho de significado social y económicamente negativo» que revelaba por sí mismo «la titularidad de una riqueza real o potencial» (FJ 13)³⁴⁰.

La STC 37/1987 es la primera resolución en la que el Tribunal Constitucional utiliza el argumento de la renta potencial a la hora de pronunciarse sobre el respeto al principio de capacidad económica por parte de un tributo que grava, por motivos extrafiscales, un rendimiento que no se ha producido realmente. Posteriormente, este mismo razonamiento es empleado en la STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 a), en la que el Tribunal Constitucional resuelve -en idéntico sentido- un recurso de inconstitucionalidad que versa sobre un impuesto extremeño equivalente al impuesto andaluz, como es el impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento.

Pese a que en estos dos pronunciamientos se va introduciendo y asentando la noción de la renta potencial, no es hasta la STC 295/2006, de 11 de octubre, cuando el Tribunal decididamente vincula la infrautilización de los inmuebles a la exteriorización de una riqueza potencial, pues en las dos resoluciones anteriores el Tribunal únicamente había alcanzado a señalar que la utilización insuficiente gravada por sendos impuestos

³⁴⁰ Sobre el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas, véase CHECA GONZÁLEZ, C.: «El Impuesto sobre tierras infrautilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza», *Impuestos*, tomo I, 1987, págs. 671 y 672. Este autor se muestra especialmente crítico con la compatibilidad de este tributo autonómico con el principio de capacidad económica, pues, a su parecer, este último «conlleva que sólo puedan someterse a gravamen manifestaciones de riqueza reales y efectivas y no meramente potenciales o presumibles, como sucede en el caso que nos ocupa, en el que lo que se sujeta a imposición es una capacidad económica aún no verificada, todavía no explicitada». El profesor CHECA defiende firmemente que este tributo «en ningún caso grava índices reales y actuales de riqueza puesta de manifiesto en la explotación de la tierra, sino que se refiere a riqueza que se podría obtener, la cual, en el momento de devengo del mismo, es tan sólo presunta y no verificada, por lo que, en realidad, lo que se pretende alcanzar a su través es penalizar ciertos comportamientos, y ello, [...] no debe ser realizado a través del instrumento impositivo».

constituía una manifestación de «riqueza real o potencial» [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; y 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 a].

En la conocida STC 26/2017, de 16 de febrero, relativa al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana³⁴¹, es posible constatar que la tesis de la renta potencial ha quedado consolidada en la doctrina constitucional cuando el Tribunal Constitucional determina que «la titularidad de un bien inmueble urbano (no arrendado) supone la manifestación de una capacidad económica que conecta con la atribución de un rendimiento potencial a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 6), de la misma manera que lo hace, por ejemplo, la titularidad de una finca rústica a efectos del impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13) [...]» (FJ 4).

Poco después, en los AATC 109/2017, de 18 de julio; 110/2017, de 18 de julio; y 111/2017, de 18 de julio, el Tribunal resuelve una cuestión prejudicial planteada por la Sección primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de País Vasco, sobre la validez del art. 14.5 de la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en virtud del cual se otorga a los Ayuntamientos del Territorio Histórico de Guipúzcoa la posibilidad de exigir un recargo de hasta el 150% de la cuota líquida del IBI. En dichos pronunciamientos, el Tribunal determina, aplicando la doctrina sentada en las SSTC 37/1987 y 295/2006, que el mismo «ya tiene sentado que la no utilización de un bien o su uso no habitual pone de manifiesto una riqueza real o potencial cuyo gravamen, en lo que aquí interesa a través de un recargo en el IBI del territorio histórico de Gipuzkoa, es coherente con el principio de capacidad económica» (FJ 5).

En resumen, de este recorrido por la jurisprudencia constitucional extraemos como conclusión que en todos estos supuestos se considera que la «actitud omisiva»³⁴² por parte del contribuyente manifiesta una riqueza potencial susceptible de imposición. Y éste se ha convertido en el argumento que ha permitido rechazar la conculcación del principio de capacidad económica y, a la postre, legitimar la exacción de tributos extrafiscales, tales como el impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas o el impuesto extremeño sobre dehesas en deficiente aprovechamiento, y también de gravámenes que se enmarcan en el ámbito de tributos principalmente recaudatorios, como es el caso de la imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF o el recargo guipuzcoano sobre inmuebles residenciales distintos de la vivienda habitual en el IBI.

Sin perjuicio de la reflexión que merece esta cuestión desde el punto de vista del principio de capacidad económica, la cual ya hemos adelantado que nos la reservaremos

³⁴¹ Son ulteriores pronunciamientos sobre el particular las SSTC 37/2017, de 1 de marzo; 59/2017, de 11 de mayo; 72/2017, de 5 de junio; 126/2019, de 31 de octubre; y 182/2021, de 26 de octubre.

³⁴² VARONA ALABERN, J.E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, cit., pág. 82.

para un Capítulo posterior de este trabajo, en este momento conviene que reparemos en que, de acuerdo con jurisprudencia constitucional, todos estos gravámenes tienen un común denominador, a saber: gravan la «infrautilización» de los bienes, en tanto que tienen como finalidad principal disuadir a sus titulares del «incumplimiento de la función social de la propiedad» o, lo que es lo mismo, pero en términos positivos, «estimular aquéllos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que le son legalmente exigibles» (en este sentido, cabe citar las SSTC 28/2019, de 28 de febrero, FJ 4; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; y AATC 417/2005, de 22 de noviembre, FJ 4).

Por tanto, nos parece que, atendiendo a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, es evidente que esta tesis que nos encontramos estudiando tiene una clara impronta extrafiscal por cuanto nace alumbrada por la función social de la propiedad, esto es, «en atención a valores o intereses de la colectividad, es decir, a la finalidad o utilidad social que cada categoría de bienes objeto de dominio esté llamada a cumplir» (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 2).

El gravamen de una renta potencial a la que renuncia el titular de un inmueble que lo mantiene desocupado se encuentra vinculado a la disuasión del incumplimiento de la función social de la propiedad. En efecto, *la finalidad extrafiscal se encuentra en la génesis misma de la tesis de las rentas potenciales en la jurisprudencia constitucional*, habida cuenta de que nace en el marco del enjuiciamiento del ITI, un impuesto cuya finalidad principal, no es «crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos, sino disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define o, dicho en términos positivos, estimular a aquéllos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que le son legalmente exigibles» (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13).

Tal y como explica PEDRAZA BOCHONS, «la “riqueza real o potencial” es un concepto que surgió en un contexto muy delimitado y para equilibrar la tensión entre el respeto del principio de capacidad económica y los tributos cuya función principal no era la de gravar una manifestación de dicha capacidad, sino el cumplimiento de otras previsiones u objetivos constitucionales»³⁴³. A lo anterior añade este autor una idea que suscribimos plenamente: «la propia STC 295/2006 induce a pensar que estamos ante una medida con finalidad “extrafiscal” legitimada por la función social de la propiedad, pero que necesita, para no contravenir el principio de capacidad económica, la identificación de una renta potencial»³⁴⁴.

³⁴³ PEDRAZA BOCHONS, J. V.: «Imputación de rentas inmobiliarias y valoración patrimonial de inmuebles», cit., pág. 14.

³⁴⁴ *Ibidem*, pág. 13.

En esta misma línea, manifiesta, acertadamente, LÓPEZ ESPADAFOR que «en el fondo, parece centrarse desde el Tribunal Constitucional la justificación del gravamen de la imputación de rentas inmobiliarias en la función social de la vivienda. Así, ésta, o se disfruta su utilidad y se tributa por ello, o se pone en circulación en el mercado en busca de un rendimiento del capital inmobiliario tributando por éste, sin perjuicio de la posible utilización del inmueble en una actividad económica»³⁴⁵.

En sentido parecido, RUIZ GARIJO señala que «[e]sta consideración nos lleva a pensar que la imputación de rentas realizada en el IRPF persigue una finalidad extrafiscal, cual es el fomento del alquiler a través de la penalización de las viviendas “infrautilizadas” o en “deficiente aprovechamiento” (utilizando una terminología ya conocida)», dándose cumplimiento, de este modo, a «la función social del derecho a la propiedad privada, introducido por el Tribunal Constitucional, en relación con el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas (STC 37/1987, de 26 de marzo, y, posteriormente, en la Sentencia 186/1993, de 7 de junio)»³⁴⁶.

Y, en fin, PITA GRANDAL afirma también que la norma que nos encontramos analizando -aunque en la redacción que ofrecía la Ley 18/1991-, en lo que respecta a los inmuebles desocupados, se dirige a «establecer estímulos para que la propiedad produzca los rendimientos económicos y sociales legalmente exigibles», constituyendo «una norma que, además de tributaria, contribuye a delimitar la función social de la propiedad». Y, siendo así que la función social de la propiedad explica que se computen los rendimientos de los inmuebles urbanos no arrendados, pone en tela de juicio el hecho de que se excluya de gravamen el suelo no edificado, teniendo en cuenta «el mandato constitucional contenido en el artículo 47 CE en el sentido de que se debe regular la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación»³⁴⁷.

En este sentido, han sido numerosos los autores que han criticado, con razón, el hecho de que, si se asume que la imputación de rentas trata de incentivar la puesta en alquiler de las viviendas no arrendadas por voluntad de sus propietarios, no resulta razonable que no se exceptúe de gravamen, tal y como hacía con anterioridad el Real Decreto 2384/1981, al contribuyente que, aunque sin éxito, trata de ceder el inmueble en alquiler o venta, pues, como advierte RUIZ DE VELASCO PUNÍN, se trata de «situaciones en las que no es posible afirmar que el inmueble se encuentra vacío por

³⁴⁵ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.^a: «La aplicación de diferentes reglas de valoración para los inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio y la quiebra del principio de igualdad», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2007, pág. 4 (versión en línea).

³⁴⁶ RUIZ GARIJO, M.: *Los rendimientos del capital inmobiliario en el nuevo IRPF*, cit. (versión en línea).

³⁴⁷ PITA GRANDAL, A. M.^a: «La tributación de los inmuebles no arrendados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», cit., pág. 515.

voluntad de su propietario sino por razones imputables al mercado inmobiliario»³⁴⁸. El contribuyente en estos casos no renuncia al rendimiento que podría obtener al alquilar el inmueble del que es propietario³⁴⁹.

El problema radica en que se presume que, en la generalidad de los casos, es posible arrendar un inmueble y obtener la renta correspondiente, sin que al contribuyente le sea posible probar lo contrario, ni siquiera cuando la imposibilidad es patente³⁵⁰. Aquí la justicia se ha sacrificado -de manera desproporcionada, en nuestra opinión- en favor de la simplificación en la aplicación de este gravamen, dado que la exclusión de los supuestos en los que la desocupación es ajena a la voluntad del contribuyente es una cuestión complicada, fundamentalmente, por la fragosa tarea de comprobar e investigar los supuestos en los que se produce tal circunstancia³⁵¹, la cual requiere una serie de esfuerzos que podrían no verse compensados con el producto de lo recaudado. En efecto, el problema probatorio fue uno de los mayores inconvenientes que se plantearon durante la vigencia del régimen agravado previsto en el art. 16.1 c) de la Ley 44/1978 para las viviendas desocupadas durante más de diez meses al año por sujetos pasivos que poseyeran más de tres viviendas del que, como sabemos, quedaban excluidas las viviendas destinadas a la venta o alquiler, cuando constase expresamente que tal era la intención del propietario³⁵².

³⁴⁸ La citada autora considera que si «lo que se pretende es gravar a los propietarios que se resisten a arrendar sus viviendas, debería establecerse un gravamen adecuado a esa finalidad que tuviera en cuenta como supuesto de no sujeción la imposibilidad de alquilar el inmueble a precios de mercado (RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C.: *La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF*, cit., pág. 170). Se incluye entre los autores que estiman más acorde con la finalidad de incentivar la puesta en alquiler de las viviendas la sujeción exclusiva a gravamen de los inmuebles cuyos propietarios hayan optado voluntariamente por no arrendarlos, RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., págs. 149 y 150.

³⁴⁹ En esta línea, RUIZ DE VELASCO PUNÍN mantiene que «la norma imputa una renta en todo caso, desconociendo las circunstancias que han podido determinar que el propietario del inmueble no esté obteniendo del mismo un rendimiento efectivo como consecuencia de su explotación, algo que muchas veces puede obedecer a circunstancias totalmente ajenas a su voluntad. Ello hace que un importante número de casos nos encontremos más cerca de una renta ficticia o simplemente inexistente cuyo gravamen resulta de muy dudosa adecuación al principio de capacidad económica» (RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C.: *La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF*, cit., pág. 160).

³⁵⁰ Sobre este particular, TORIBIO BERNÁRDEZ advierte que la renta abandonada conlleva un inconveniente principal, que deriva de su configuración, en la mayoría de los casos, como una ficción legal o presunción *iuris et de iure*, impidiendo al sujeto «probar que no ha renunciado o abandonado de manera voluntaria esa renta predecible y, en consecuencia, demostrar que su falta de realización efectiva responde a cuestiones que le son ajenas» (TORIBIO BERNÁRDEZ, L. F.: «Breves comentarios acerca del concepto de renta y sus distintas modalidades en el IRPF actual», cit., pág. 35).

³⁵¹ SÁNCHEZ PINO, A. J.: *Presunciones y ficciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit., pág. 294.

³⁵² LÓPEZ BERENGUER, J.: *Manual del Impuesto sobre la Renta*, cit., pág. 179; SIMÓN ACOSTA, E.: *Curso de introducción al sistema impositivo estatal*, Centro de Estudios Universitarios Ramón Areces, Madrid, 1981, pág. 207.

2.3.3. A modo de conclusión: la incoherencia interna de un gravamen cuya exigencia se explica con base en distintos fundamentos

De lo expuesto hasta ahora en este epígrafe dedicado a la imputación de las rentas inmobiliarias en el IRPF, alcanzamos como conclusión que la imputación de rentas inmobiliarias se caracteriza por ser un gravamen cuya existencia se explica con base en fundamentos dispares. Un gravamen polivalente que parece poder gravar rentas distintas. Nos parece incoherente que pese a que el Tribunal Constitucional se ha pronunciado precisamente sobre esta cuestión, determinando que este régimen especial grava rentas potenciales, rentas abandonadas que se anudan al comportamiento inconveniente del propietario de un inmueble que no se arrienda, la propia configuración legal de la imputación de rentas inmobiliarias que recoge el art. 85 LIRPF y, en consonancia con ella, la doctrina administrativa más reciente, no se hayan hecho eco de dicha interpretación constitucional y sigan evidenciando que no es esta renta abandonada lo que verdaderamente se grava, sino la disponibilidad del uso y disfrute del inmueble.

Con el debido respeto a los reputados hacendistas y juristas que han tratado de justificar la imputación de rentas inmobiliarias en la obtención de un disfrute, nos cuesta identificar en este último indicio alguno de aptitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, al menos, en el seno de un impuesto, como es el IRPF, que fue reformado, entre otras razones, para tratar de valorar la capacidad contributiva efectiva con arreglo a criterios de mercado, sometiendo a tributación «los ingresos y rendimientos de mercado, monetarios o en especie, efectivamente obtenidos»³⁵³. Además, dicha interpretación nos lleva a planteamientos tan injustos como afirmar que está más justificado el gravamen de la vivienda habitual que el de segundas viviendas, a las que solo se acude y se da uso de

³⁵³ DE PABLO VARONA, C.: «La fiscalidad de la vivienda en el IRPF», cit., págs. 395 y 396. Para este autor el problema de la renta inmobiliaria imputada no es que «no sea una renta real y efectiva, como afirma un sector doctrinal y ha indicado el propio Tribunal Constitucional, pues ciertamente el flujo de servicios que proporciona una vivienda constituye una suerte de autoconsumo que también puede, como ha puesto de relieve la doctrina anglosajona, someterse a imposición». El problema estriba en que «no es una renta de mercado, separándose del criterio de la renta realizada que, según los Informes que inspiraron las reformas del IRPF en 1998 y 2002, debía imbuir el impuesto [...]».

forma temporal³⁵⁴ o, incluso, el de viviendas que se encuentran desocupadas por cualquier causa, ajena o atribuible al contribuyente³⁵⁵.

Ya en el Informe elaborado por la Comisión de Expertos para el estudio y la propuesta de medidas para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, publicado en febrero de 1998, se recomendaba la supresión de la imputación de rendimientos por los bienes inmuebles no arrendados o subarrendados precisamente por esta razón, es decir, por «romper con el criterio de la renta realizada que debe inspirar este impuesto en su nueva configuración, consistente en que únicamente se sujeten a tributación los ingresos y rendimientos de mercado, monetario o en especie, efectivamente obtenidos». Además, el Informe aducía que en aquel momento la imputación de estas rentas presuntas derivadas de inmuebles no arrendados no existía en la mayoría de los países del entorno, con excepción de Italia, Noruega y Suiza³⁵⁶.

La Ley 40/1998, aunque supuso la eliminación de la imputación de rentas para la vivienda habitual y para el suelo no edificado, no materializó la propuesta de la Comisión para el resto de los inmuebles urbanos no arrendados o subarrendados. Tampoco se produjo la supresión del gravamen en las sucesivas reformas del impuesto, pese a que posteriores Comisiones de Expertos, como la que se constituyó en aras de la elaboración del Informe para la Reforma del IRPF de 2002, siguieron insistiendo en la supresión de

³⁵⁴ Al respecto, RAMOS PRIETO propone pensar «en una residencia utilizada ocasional o estacionalmente en períodos muy concretos del año, como un apartamento ubicado en una zona costera al que se acude durante determinados días de vacaciones». En tal caso, habría de admitirse «que su titular se beneficia de una renta de uso, aunque pensemos que, si se quiere operar con un elemental criterio de justicia, la misma debería tener una cuantía muy inferior a la procedente de la vivienda habitual, por la sencilla razón de la menor amplitud temporal de dicha utilización» (RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 133). Por su parte, DE PABLO VARONA entiende que se lesiona el principio de igualdad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos por el hecho de imputar una renta por las segundas viviendas y no por la vivienda habitual, «pues aunque la exclusión de gravamen de esta última responda a la finalidad de protegerla, lo cierto es que la Constitución solo preserva la vivienda digna y adecuada, resultando que están excluidas de la imputación de rentas todas las viviendas habituales, sean dignas y adecuadas o lujosas y excesivas» (DE PABLO VARONA, C.: «La fiscalidad de la vivienda en el IRPF», cit., pág. 397).

³⁵⁵ Este es el parecer de TRIGUEROS MARTÍN, quien entiende «que precisamente es la vivienda habitual la que genera una renta de disfrute al contribuyente, que debería ser sometida a gravamen, por lo que, en este punto concreto, entendemos más respetuosa con el principio de capacidad económica la normativa contenida en la L18/1991. No genera, sin embargo, ninguna renta real al propietario o titular de un derecho real de disfrute sobre un inmueble urbano su mera posibilidad de uso. Genera renta, sí, pero renta ficticia, en todo caso» (TRIGUEROS MARTÍN, M.^a J.: «La imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», cit., pág. 505). En cambio, autores como PITA GRANDAL se cuestionan «la constitucionalidad de normas que pretendan gravar aún más la vivienda que constituye la residencia habitual del sujeto pasivo», criticando, en concreto, el hecho de que la Ley 18/1991 no estableciera un tratamiento diferenciado para la vivienda habitual en tanto que el legislador de este modo estaba desconociendo «el mandato que la CE contiene en el artículo 47», el cual se introdujo en la Carta Magna para garantizar su efectivo reflejo en la vida social, incluso a través de las normas tributarias (PITA GRANDAL, A. M.^a: «La tributación de los inmuebles no arrendados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», cit., pág. 515).

³⁵⁶ AA.VV.: *Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1998, pág. 102.

la imputación de rentas inmobiliarias por su falta de correspondencia con «el principio de la renta realizada que inspira el actual IRPF»³⁵⁷.

Más recientemente, la Comisión de Expertos presidida por el profesor Manuel Lagares y encargada de elaborar el Informe para la Reforma del Sistema Tributario Español, publicado en febrero de 2014, también estimó oportuno eliminar definitivamente del IRPF la imputación de rentas inmobiliarias, empero, no de forma inminente sino una vez que tuviera lugar lo que denominaba la «nueva tributación de naturaleza patrimonial», basada fundamentalmente en una reforma del IBI que mitigaría la merma de la recaudación que se produciría en el IRPF. Sin embargo, sorprende que, en tanto no se produjera esta reforma, la Comisión propusiera mantener las rentas inmobiliarias imputadas derivadas «de todos los inmuebles que usa y disfruta directamente el contribuyente y su familia, sin exención alguna para el que constituya su propio domicilio, eliminándose así una exención no justificada y costosa en términos tributarios»³⁵⁸. Y resulta más llamativo aún, el hecho de que, pese a la declaración del Tribunal Constitucional en la STC de 295/2006 que acabamos de analizar, la Comisión señalase que «la imputación de rendimientos inmobiliarios a efectos de su tributación en el IRPF, como se hace hoy en el impuesto español, puede justificarse por el hecho de que tales rendimientos forman parte de la renta de disfrute del contribuyente»³⁵⁹.

Las anteriores afirmaciones resultan reseñables porque la Comisión pierde totalmente de vista que el Tribunal Constitucional, como señala HERRERA MOLINA en el voto particular en el que manifiesta su desacuerdo respecto del tratamiento conferido en el mencionado Informe a las rentas imputadas a la vivienda habitual, «acepta el gravamen de rendimientos “potenciales” de los inmuebles no arrendados distintos de la vivienda habitual (SSTC 295/2006, de 11 de octubre; y 91/2007, de 7 de mayo), pero tal afirmación se limita a una medida extrafiscal dirigida a fomentar el alquiler de viviendas desocupadas y no a la valoración de una utilidad actual en especie»³⁶⁰.

Asimismo, el profesor HERRERA MOLINA explica, de manera muy gráfica y atinada en su voto particular, por qué no comparte el parecer de la Comisión relativo a eliminar la «exención» que ésta entiende que constituye la ausencia de rentas imputadas derivadas de la vivienda habitual. Se basa en un argumento que a continuación reproducimos textualmente, por considerar que es suficientemente solvente como para dejar de seguir defendiendo la tesis de la renta de disfrute para justificar el mantenimiento

³⁵⁷ AA.VV.: *Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pág. 162.

³⁵⁸ AA.VV.: *Informe de la Comisión de expertos para la reforma del Sistema Tributario Español*, Madrid, 2014, pág. 122. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf> (consultado por última vez el día 23/07/2020).

³⁵⁹ *Ibidem*, pág. 120.

³⁶⁰ *Ibidem*, pág. 432.

de la imputación de rentas inmobiliarias en el ámbito del IRPF actual: «En mi opinión, en el Derecho vigente, la ausencia de gravamen de la utilidad en especie correspondiente a la renta habitual no constituye ninguna "exención" sino un supuesto situado extramuros del hecho imponible del IRPF. El concepto de renta diseñado por el legislador no abarca las utilidades en especie, salvo en el caso de que estas deriven de una contraprestación. Por este motivo no se somete a gravamen el propio trabajo en el hogar (aunque supone un ahorro del coste del servicio doméstico), ni la utilidad derivada del ajuar doméstico (que en algunos casos puede tener un elevado valor), ni la de los automóviles, embarcaciones o aeronaves privadas (que pueden constituir una manifestación de lujo), ni la del capital mobiliario (que, junto a la totalidad del patrimonio, genera también utilidades en especie en cuanto abre las puertas a la obtención de crédito)»³⁶¹.

Coincidimos con HERRERA MOLINA, por tanto, en que el gravamen de las rentas que se imputan a los inmuebles no arrendados distintos de la vivienda habitual no se justifica «en la obtención de utilidades en especie, sino en una medida extrafiscal para incentivar que tales inmuebles sean objeto de arrendamiento o explotación económica (el Tribunal Constitucional considera que este gravamen se justifica por la renta "potencial", es decir, la que hubiera podido obtenerse en el caso de que el inmueble estuviese alquilado)»³⁶².

No obstante, a diferencia de lo que ha venido determinando el Tribunal Constitucional, no creemos que la conducta omisiva del propietario del bien inmueble que no se arrienda suponga, en sí misma, *una manifestación de capacidad económica diferente o adicional a la que ya se exterioriza con la mera titularidad del bien en cuestión y se grava mediante impuestos que recaen sobre la titularidad de la propiedad inmobiliaria*. En efecto, en esta línea, el Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la reforma tributaria, el cual ha sido publicado en este año 2022, llega a la conclusión de que «es la propiedad del inmueble el criterio determinante para la imputación. Pero si ello es así, parece evidente que, en el caso de las personas físicas propietarias de estos inmuebles que sean, además, contribuyentes del IP (en el que estos bienes se integran plenamente al no tener la condición de vivienda habitual), se produce un efecto de sobrecarga fiscal sobre un elemento patrimonial (en este caso, bienes inmuebles)»³⁶³.

Sin ánimo de extendernos demasiado en los motivos que sustentan tal convicción, pues a esta empresa destinaremos nuestros esfuerzos más adelante, anticiparemos que la

³⁶¹ AA.VV.: *Informe de la Comisión de expertos para la reforma del Sistema Tributario Español*, cit., pág. 432.

³⁶² *Ibidem*.

³⁶³ AA.VV.: *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*, Madrid, 2022, pág. 684. Disponible en: https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf (consultado por última vez el día 03/07/2022).

aseveración que acabamos de efectuar se asienta en la idea de que la titularidad de la propiedad y, en particular, de la inmobiliaria, supone, de por sí, *utilidad o rentabilidad económica individual*. Tal y como explicamos en el Capítulo primero de este trabajo, a nuestro entender, la reconocibilidad del derecho de propiedad se traduce precisamente en eso, en la existencia de unas mínimas facultades de aprovechamiento o disponibilidad que hacen posible reportar utilidad económica individual al propietario del bien en cuestión. En consecuencia, la propiedad inmobiliaria es, en esencia, *potencialmente rentable*, con independencia del uso que se le dé. Cuestión distinta es que se desee gravar en mayor medida al titular de un determinado inmueble por el hecho de que se le esté dando un uso inapropiado y con el objetivo de tratar de poner fin a este comportamiento.

Al respecto, cabe precisar que cuando un inmueble constituye la vivienda habitual de su propietario o del titular de un determinado derecho real, es decir, cuando este último lo está destinando a fines habitacionales propios, difícilmente puede ser rentabilizado. Como atinadamente expone CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, en este caso «no existe una rentabilidad potencial desaprovechada», ya que quien decide gastar su dinero en comprar una vivienda donde residir «no lo hace pensando en sacar fruto a su inversión (sin perjuicio de que, eventualmente, pueda obtenerlo si la vende más adelante). Simplemente trata de satisfacer una necesidad básica, la de disponer de un lugar donde vivir. Por ello, el tratamiento fiscal otorgado a la vivienda no puede ser el mismo que el dado a otros elementos patrimoniales»³⁶⁴. Además, en tal caso, no se está incumpliendo, en absoluto, la función social de la propiedad de vivienda, que es posibilitar el uso habitacional de la misma, más al contrario, se trata de la máxima expresión del cumplimiento de su función social.

En definitiva, la finalidad de disuadir del incumplimiento de la función social de la propiedad se erige en un factor determinante para conseguir la debida justificación de cualquier imposición sobre la infrautilización de la propiedad y también, por tanto, de la imputación de rentas inmobiliarias³⁶⁵. Una idea parecida planteaba VARONA ALABERN años antes, en relación con la STC 37/1987, cuando sostenía que, a pesar de que dicho pronunciamiento «vinculaba el concepto de riqueza potencial con aquella actitud pasiva, de no hacer, [...] de tal actitud sólo se deduce la inexistencia de riqueza; cuestión distinta es que se quiera legítimamente atacar esta clase de conductas

³⁶⁴ CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: «La fiscalidad de los inmuebles tras la reforma del IRPF: aciertos, errores y propuestas de futuro», cit., pág. 196.

³⁶⁵ En sentido opuesto, RUIZ DE VELASCO PUNÍN niega que sea «posible justificar la imputación de una renta en la función social de la vivienda», vinculando dicho gravamen «a la existencia de un disfrute, es decir, por razones de capacidad económica; y, en consecuencia, desvinculándolo de motivaciones extrafiscales tendentes a penalizar la desocupación de viviendas o fundamentadas en la existencia de una renta potencial» (RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C.: *La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF*, cit., págs. 170 y 174).

antisociales, para lo cual habrá que utilizar otro tipo de argumentos ajenos al principio de capacidad económica»³⁶⁶.

Ahora bien, el hecho de que consideremos que la razón más sólida y razonable para explicar la existencia de la imputación de rentas inmobiliarias se encuentra en la disuasión del incumplimiento de la función social de la propiedad que se produce cuando ésta no se rentabiliza, no impide que compartamos la opinión -es más, es precisamente lo que nos lleva a suscribirla- de aquellos autores que, como PEDRAZA BOCHONS, han puesto de manifiesto la inconveniencia de introducir «gravámenes (medidas) con finalidad extrafiscal y su consiguiente recurso a la “potencialidad” en el seno de tributos con la tradicional función fiscal (recaudatoria), aprobados, precisamente, para gravar manifestaciones de capacidad económica reales y cuyas bases miden esa realidad»³⁶⁷.

Con todo, a nuestro juicio, el principal inconveniente de este régimen especial de la imputación de rentas inmobiliarias no radica en el hecho de que constituya una medida de índole extrafiscal inserta en el seno de un tributo meramente recaudatorio, sino en la *improcedencia de introducir en él un gravamen cuyo objeto imposible es sencillamente distinto, desvirtuando, de este modo, la configuración del IRPF*. Para nosotros, la imputación de rentas inmobiliarias no es otra cosa que el gravamen de la titularidad de determinados bienes inmuebles improductivos. Por tanto, no podemos sino sostener que el objeto material de la imposición no es la renta que generan los inmuebles que se ven gravados -pues ésta no existe en realidad- sino los bienes en sí. Incidiremos en este extremo, de nuevo, próximamente.

2.4. La supresión de la imputación de rentas inmobiliarias en los Territorios Forales

Al hilo de lo anterior, resulta llamativo que en nuestro país sigan tributando en el ámbito del IRPF los rendimientos que potencialmente generan los inmuebles no arrendados cuando, en el contexto de la Unión Europea, este peculiar gravamen ha ido desapareciendo paulatinamente³⁶⁸. Sin embargo, no es necesario salir de España para observar experiencias semejantes. Al amparo de los Derechos Históricos que reconoce nuestra Constitución a los Territorios Forales en su Disposición Adicional primera, y en ejercicio de las amplias competencias que, en relación con la regulación del IRPF, les confiere el sistema del Concierto y el Convenio Económico mediante los que se regula la

³⁶⁶ VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, cit., págs. 83 y 84.

³⁶⁷ Considera PEDRAZA BOCHONS que «[...] aun admitiendo la licitud del fin perseguido, el IRPF no parece ser el tributo más adecuado, dada su función en el sistema y su vocación de gravar rentas (capacidades) reales» (PEDRAZA BOCHONS, J. V.: «Imputación de rentas inmobiliarias y valoración patrimonial de inmuebles», cit., págs. 13 y 14).

³⁶⁸ Sobre este particular profundizaremos en el próximo Capítulo, en el que se ofrecerá una panorámica general y actualizada sobre las principales medidas tributarias disuasorias de la desocupación de las viviendas que se han adoptado en varios países del entorno.

actividad financiera y tributaria de las Comunidades Autónomas de País Vasco y Navarra³⁶⁹, respectivamente (Disposiciones Adicionales primera y segunda de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, (en adelante LOFCA), dichos territorios han decidido acabar con la imputación de rentas derivadas de inmuebles de los que no se obtienen rendimientos reales.

De este modo, desde hace años, las Haciendas Forales no cuentan en sus sistemas tributarios y, en concreto, en el ámbito del IRPF, con tan polémico gravamen, el cual se cuantificaba generalmente, como en el régimen común, aplicando un porcentaje del 2% sobre el valor catastral del inmueble. Cabe reseñar que las Normas Forales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya preveían un tipo de gravamen reducido del 0,5%, 0,2%, y 0,25%, respectivamente, cuando el valor catastral del inmueble hubiese sido revisado o modificado³⁷⁰.

A la vanguardia se situó la Comunidad Foral de Navarra, procediendo a la eliminación de las rentas inmobiliarias imputadas mediante la aprobación de la Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y aportando como novedad -decía su preámbulo- «que sólo se grav[asen] las rentas reales derivadas de bienes inmuebles». De este modo, el art. 24 de la citada Ley, hoy sustituido en los mismos términos por el art. 24 del Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tan solo considera como rendimientos íntegros del capital inmobiliario los resultantes «del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza», a diferencia de lo que ocurría durante la vigencia de la anterior Ley Foral 6/1992, de 14 de mayo, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la que se

³⁶⁹ Por lo que respecta al País Vasco, el sistema de Concierto Económico que permite el ejercicio pleno de la potestad tributaria foral se rige actualmente por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Por su parte, el art. 45.1 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra establece que «[e]n virtud de su régimen foral, la actividad tributaria y financiera de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico», quedando dicho Convenio regulado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y sus reformas posteriores [CONGRESO DE LOS DIPUTADOS: *Constitución española. Sinopsis DA* 1. Disponible en: <https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=1&tipo=3> (consultado por última vez el día 29/07/2020)].

³⁷⁰ Art. 55.1 de la Norma Foral 35/1998, de 16 de diciembre de 1998, de las Juntas Generales de Álava, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; art. 55.1 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre de 1998, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y art. 55.1 de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

imputaban rendimientos por los inmuebles no cedidos en uso, no arrendados ni subarrendados, incluida la vivienda habitual³⁷¹.

Algunos años después, los Territorios Históricos vascos emprendieron este mismo camino y desde 2007 ya no cuentan con este controvertido gravamen en su IRPF, computando en la base imponible del impuesto, como rendimientos íntegros del capital inmobiliario, solamente los «que se deriven del arrendamiento, subarrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute» sobre bienes inmuebles rústicos y urbanos³⁷².

A diferencia de Navarra, las Normas vascas anteriores a 2007 no imputaban rendimientos por la vivienda habitual, definida, a efectos del impuesto, como aquella en la que el contribuyente residiera durante un plazo continuado de tres años, salvo que tuviera lugar el fallecimiento del mismo o concurriesen circunstancias que le obligaran a cambiar de vivienda³⁷³. Es por ello por lo que los Preámbulos de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Álava; de la Norma Foral 10/2006, de 29 de Diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Guipúzcoa; y de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Vizcaya, resumen este cambio normativo haciendo referencia a «la eliminación del gravamen de la renta imputada por la titularidad de una vivienda no habitual», pues, como acabamos de indicar, esta última ya había quedado al margen del gravamen con anterioridad.

Sin perjuicio de lo anterior, los Territorios Forales han establecido figuras impositivas dirigidas específicamente a la disuasión de la desocupación de las viviendas, como son el canon de vivienda deshabitada del País Vasco y el impuesto local sobre viviendas deshabitadas de Navarra, que en breve pasaremos a analizar. Justamente esto es lo que algunos autores habían sugerido para el territorio común³⁷⁴.

³⁷¹ Es preciso indicar que el art. 25.Uno.c) de la citada Ley Foral 6/1992 preveía un tipo impositivo reducido del 0,25 % para el supuesto de vivienda habitual en el que no se practicase ni la deducción prevista en el art. 26.C).2 de la Ley para los intereses de los capitales ajenos invertidos en su adquisición o mejora, ni las deducciones por la adquisición de vivienda habitual contempladas en el art. 74.5.b) y la Disposición Transitoria tercera de esta misma Ley Foral.

³⁷² Art. 30.1 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Álava; art. 30.1 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Guipúzcoa; y art. 30.1 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Vizcaya.

³⁷³ Art. 30.1 de la Norma Foral 35/1998, de 16 de diciembre de 1998, de las Juntas Generales de Álava, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; art. 30.1 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre de 1998, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y art. 30.1 de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

³⁷⁴ Entre otros, WERT ORTEGA, M.: «La inconstitucionalidad de la imputación de rentas inmobiliarias de la ley 18/1991 (Comentario a la STC 295/2006, de 11 de octubre, Pleno, núm. 4499/2001)», cit., pág. 105.

A propósito de lo anterior, es de sobra conocido que, si bien las Comunidades Autónomas de régimen común tienen, como veremos a continuación, la posibilidad de crear tributos propios de esta índole, éstas no cuentan con la autonomía normativa necesaria para poder eliminar la imputación de rentas inmobiliarias en sus correspondientes territorios³⁷⁵, puesto que sus competencias normativas se limitan a reducir o incrementar, dentro del límite del 10%, el importe mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico; regular, de manera progresiva, la escala autonómica aplicable a la base liquidable general; y, en fin, establecer determinadas deducciones en la cuota íntegra autonómica³⁷⁶.

3. LOS IMPUESTOS AUTONÓMICOS QUE GRAVAN LAS VIVIENDAS VACÍAS

3.1. Breve referencia al poder tributario de las Comunidades Autónomas de régimen común

El principio de autonomía financiera consagrado en el art. 156.1 CE es el que hace posible que las Comunidades Autónomas, en ejercicio de éste, establezcan «sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales» [art. 157.1 b) CE]. Esta potestad se reconoce expresamente en el art. 133.2 CE, que dispone que: «[l]as Comunidades Autónomas [...] podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes», es decir, siempre que no se vulneren los principios establecidos fundamentalmente en la CE y en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)³⁷⁷.

En relación con este asunto del poder tributario autonómico, el Tribunal Constitucional en la STC 37/1987, de 26 de marzo, señala que: «[l]a autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1.^a de la Constitución, ya que éstos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino, a lo sumo, y por

³⁷⁵ RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., págs. 188 y 189.

³⁷⁶ CUBERO TRUYO, A.: «El IRPF como impuesto parcialmente cedido a las Comunidades autónomas. Cambios necesarios», en AA.VV. (Dir. CUBERO TRUYO, A.): *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero*, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2016, pág. 66.

³⁷⁷ ROVIRA FERRER, I.: «La constitucionalidad del Impuesto catalán sobre Viviendas Vacías», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 110, 2015, pág. 40.

lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales» (FJ 10). A nuestros efectos, teniendo en cuenta lo anterior, podemos afirmar que, en principio, las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos autonómicos que graven las viviendas vacías sin infringir por ello el principio de igualdad proyectado en los artículos citados por el Tribunal Constitucional.

En realidad, la autonomía que reconoce la Constitución a las Comunidades Autónomas en el art. 156.1 CE y también en el art. 137 CE no es solo financiera sino también política, pues la primera es «instrumento indispensable para la consecución de la autonomía política» (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3). Esta autonomía financiera se manifiesta tanto en la vertiente de los ingresos como en la de los gastos, pero en ambos casos teniendo presente que la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas «se vincula al desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la Constitución, le atribuyan lo respectivos Estatutos y las Leyes (art. 156.1 CE y art. 1.1 de la LOFCA) (STC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 7)³⁷⁸. De esta forma, existe una clara vinculación entre las competencias financieras y las competencias materiales de las Comunidades Autónomas. La autonomía financiera forma parte del contenido del ámbito material de competencias y constituye, como sabemos, garantía de su autonomía política, pues «sin competencias financieras no existen o son puramente nominales las competencias materiales atribuidas a las Comunidades Autónomas. Éstas han de disponer, pues, de los recursos necesarios y suficientes para la prestación de los servicios correspondientes a las competencias que asumen»³⁷⁹.

3.2. El impuesto catalán sobre las viviendas vacías

3.2.1. Introducción: la constitucionalidad del impuesto

El Parlamento de Cataluña, en ejercicio de la potestad tributaria autonómica reconocida en el art. 156.1 CE [y, en relación con éste, en los arts. 133.2 y 157.1 b) CE] y de la competencia exclusiva que, en materia de vivienda, le otorga a esta Comunidad Autónoma el art. 148.1.3.ª CE y su Estatuto de Autonomía en los arts. 137 y 202, aprueba la Ley 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias, que establece y regula el impuesto sobre las viviendas vacías (en adelante, LIVVCAT).

Poco después, el Pleno del Tribunal Constitucional, por providencia de 28 de abril de 2016, admitió a trámite el recurso de inconstitucionalidad núm. 2255-2016, promovido

³⁷⁸ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.ª.; CASADO OLLERO G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 32.ª ed., Tecnos, Madrid, 2021, pág. 230.

³⁷⁹ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.ª.; CASADO OLLERO G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., pág. 232.

por el Presidente del Gobierno contra los arts. 1, 4, 9.1, 11 y 12 de la citada Ley. Conforme al art. 30 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (en lo sucesivo, LOTC), el Pleno del Tribunal Constitucional acordó también la suspensión de la vigencia y aplicación de los preceptos impugnados desde la fecha de interposición del recurso (25 de abril de 2016), como consecuencia automática de la invocación del art. 161.2 de la Constitución por parte del Presidente del Gobierno en su recurso. Sin embargo, algunos meses más tarde, el Pleno del Tribunal Constitucional levantó la suspensión cautelar de la norma impugnada por ATC 157/2016, de 20 de septiembre, y, por consiguiente, el impuesto sobre las viviendas vacías se ha venido aplicando desde entonces³⁸⁰.

Más recientemente, la STC 4/2019, de 17 de enero, ha resuelto el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra las mencionadas disposiciones de la LIVVCAT. No obstante, la cuestión se decide -así lo permite el art. 39.1 LOTC- atendiendo al conjunto de la regulación relativa al impuesto sobre las viviendas vacías, pues el Tribunal Constitucional reconoce que toda ella, y no solo los preceptos impugnados, se vería afectada en caso de estimarse finalmente la existencia de vicio de inconstitucionalidad.

Es preciso indicar que uno de los preceptos objeto de controversia, a saber, el art. 11 que regula la base imponible del impuesto catalán, fue modificado por el art. 4 de la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono, a fin de introducir en él un mínimo exento antes inexistente. Sin embargo, la modificación anterior en nada interfirió en el objeto del recurso de inconstitucionalidad, cuya controversia principal era de índole competencial y pervivía, en los mismos términos, pese a la reforma introducida por la Ley 5/2017.

En la STC 4/2019, el Pleno del Tribunal Constitucional desestima, en su totalidad, este recurso de inconstitucionalidad, que se basa, esencialmente, en la infracción por parte de la normativa impugnada de la prohibición contenida en el art. 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA) de establecer tributos autonómicos cuyos hechos imposables coincidan con aquellos gravados por los tributos locales. Concretamente, lo que alega en su recurso la Abogada del Estado, en representación del Presidente del Gobierno, es la vulneración

³⁸⁰ Para tomar esa decisión, el Pleno del Tribunal Constitucional consideró, por una parte, que los sujetos afectados por una eventual devolución podrían ser «suficientemente identificables», siendo viable, por tanto, la reparación de los perjuicios que pudiesen derivarse de dicha devolución. Y, por otra parte, que, en salvaguarda del principio de estabilidad presupuestaria consagrado en el art. 135 CE, «las cargas y molestias que las operaciones de devolución pudieran producir respecto a los intereses particulares de las personas jurídicas afectadas deb[ía]n ceder ante los más graves perjuicios que para los intereses generales de la hacienda de la Comunidad Autónoma de Cataluña tendría la merma de los ingresos presupuestados» (ATC 157/2016, de 20 de septiembre, FJ 4).

del mencionado art. 6.3 LOFCA dada la coincidencia entre los hechos imposables del impuesto autonómico sobre las viviendas vacías y del impuesto local sobre bienes inmuebles (en adelante, IBI) y del recargo que, en el ámbito de este último tributo, contempla el art. 72.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (en lo sucesivo, TRLRHL).

Por último, cabe añadir que contra el art. 4 de la Ley 5/2017, entre otros, el Presidente del Gobierno interpuso un nuevo recurso de inconstitucionalidad (núm. 6367-2017), alegando que, tras la modificación del art. 11 LIVVCAT, se seguía infringiendo la prohibición contenida en el art. 6.3 LOFCA por coincidencia de hechos imposables entre el impuesto catalán y el recargo del IBI sobre bienes inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente. El intérprete supremo del Texto Fundamental resuelve esta cuestión en la STC 43/2019, de 27 de marzo, FJ 2, determinando que esta reforma no supone alteración sustancial alguna en la estructura del impuesto y remitiéndose, al no ofrecerse nuevos argumentos de inconstitucionalidad relativos al precepto recurrido, al enjuiciamiento que sobre el IVVCAT había efectuado ya en la STC 4/2019.

Y, en fin, recientemente, la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha decidido, en la STC núm. 672/2022 (rec. cas. núm. 3706/2020), de 3 de junio, no plantear la cuestión de inconstitucionalidad que solicitaba la parte recurrente por considerar que el IVVCAT no resultaba contrario a los principios de igualdad, capacidad económica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (arts. 9.3, 14 y 31.1 CE).

3.2.2. Análisis del régimen jurídico del impuesto catalán sobre las viviendas vacías

El Impuesto catalán sobre las Viviendas Vacías se rige por la Ley 14/2015, ya citada, y se desarrolla por el Reglamento del Impuesto sobre las Viviendas Vacías, aprobado por el Decreto 183/2016, de 16 de febrero³⁸¹.

De acuerdo con el Preámbulo de la LIVVCAT, este impuesto se crea con «el objetivo de reducir el stock de viviendas vacías y aumentar su disposición a alquiler social» dado que «en la realidad del mercado de la vivienda en Cataluña concurren, por una parte, una fuerte demanda social y, por otra, un importante stock de viviendas vacías que no se ofrecen y que perjudica gravemente el derecho de los ciudadanos al acceso a la

³⁸¹ La regulación del impuesto en cuestión se completa con la Orden HFP/186/2018, de 21 de febrero, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación 510 del impuesto sobre las viviendas vacías, la cual derogó, a su entrada en vigor, el anexo 1 de la Orden VEH/35/2016, de 19 de febrero, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 510, del impuesto sobre las viviendas vacías, y 900, del gravamen de protección civil.

vivienda. Además, la situación económica de los últimos años ha dificultado el acceso a la vivienda, hasta el punto de que la demanda de compra de viviendas se ha reducido a mínimos históricos y, a la vez, se ha incrementado la demanda de viviendas en alquiler a precios asequibles».

En consonancia con lo anterior, el art. 1 LIVVCAT establece que constituye un tributo propio, de naturaleza directa, de la Generalidad de Cataluña «que grava el incumplimiento de la función social de la propiedad de las viviendas por el hecho de permanecer desocupadas de forma permanente». Además, se trata de un impuesto de carácter finalista, en tanto que la recaudación derivada del mismo queda afectada a la financiación de las actuaciones protegidas por los planes de vivienda, primando que los recursos se destinen a los municipios donde se han obtenido estos ingresos (art. 3 LIVVCAT). En relación con esto último, aunque resulta loable que parte de la recaudación de este impuesto se destine a las Administraciones Locales, se ha criticado el hecho de que éstas se vean constreñidas a destinar dichos ingresos a las finalidades que el legislador autonómico ha decidido, pues hay quien entiende que podría suponer una merma de su autonomía local³⁸².

a) Hecho imponible y ámbito objetivo de aplicación

El art. 4 LIVVCAT establece uno de los elementos más relevantes del impuesto autonómico, como es la definición legal de su hecho imponible. Textualmente, se describe como «la desocupación permanente de una vivienda durante más de dos años sin causa justificada, puesto que dicha desocupación afecta a la función social de la propiedad de la vivienda».

No discutimos que, como reconoce el Tribunal Constitucional en la STC 4/2019, la «desocupación de la vivienda -y no su mera titularidad-» constituya «la verdadera razón del gravamen autonómico», sin embargo, consideramos que la fórmula elegida para definir el hecho imponible de este tributo no es la más adecuada. A nuestro juicio, lo conveniente sería que el hecho imponible se redactara haciendo referencia expresa a la titularidad de una vivienda que se mantiene desocupada, injustificadamente, por un periodo de tiempo superior a dos años³⁸³, pues no hemos de olvidar que, por mucho que

³⁸² NAVARRO GARCÍA, A.: *Políticas fiscales para fomentar el acceso a una vivienda*, cit., pág. 76.

³⁸³ En esta línea, NAVARRO GARCÍA define el hecho imponible del IVVCAT como «la titularidad de una vivienda vacía o desocupada de forma permanente durante más de dos años, salvo causas justificadas, siendo sujetos pasivos del impuesto, a título de contribuyente, las personas jurídicas propietarias de viviendas» (NAVARRO GARCÍA, A.: *Políticas fiscales para fomentar el acceso a una vivienda*, cit., pág. 73). Asimismo, señala ÁLVAREZ MENÉNDEZ que «si ponemos en relación el hecho imponible del impuesto autonómico -“desocupación permanente de una vivienda”- con los sujetos pasivos descritos en el artículo 9 de la ley autonómica -“las personas jurídicas propietarias de viviendas vacías...titulares de un derecho de usufructo, de un derecho de superficie o de cualquier otro derecho que otorgue la facultad de explotación económica de la vivienda”-», en esencia, «no deja de ser un gravamen que penaliza la

el IVVCAT se utilice para incentivar el cumplimiento de la función social de la propiedad de vivienda, no deja de ser un tributo y como tal, en su hecho imponible debe haber una manifestación de capacidad económica³⁸⁴.

De algún modo, esta idea parece estar implícita en el argumentario de la STC 4/2019, especialmente, cuando el Tribunal Constitucional señala que el IVVCAT ha sido concebido «como un instrumento para que aumente la oferta de viviendas en alquiler, de modo que *no se grava la propiedad per se*, sino “por el hecho de permanecer desocupadas de forma permanente” (art. 1, último inciso, de la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015)»³⁸⁵. Entendemos que una interpretación sistemática y correcta del citado pronunciamiento nos llevaría a concluir que el IVVCAT grava la propiedad, aunque no por motivos recaudatorios principalmente, sino para disuadir a los titulares de las viviendas desocupadas del incumplimiento de la función social de este tipo concreto de propiedad. Y, en consonancia con ello, esta riqueza se grava de una manera distinta al IBI -que es el impuesto con el que se compara a efectos de dilucidar la alegada coincidencia de hechos imposables prohibida por el art. 6.3 LOFCA-, pues la estructura del impuesto catalán se orienta fundamentalmente, tal y como veremos a continuación, a la finalidad extrafiscal que persigue, y no a la capacidad de pago del contribuyente³⁸⁶.

El impuesto sobre las viviendas vacías afecta, como su propio nombre indica, a las viviendas vacías. Debe entenderse por «vivienda vacía», a efectos de esta norma, «la vivienda desocupada permanentemente, sin causa justificada, durante más de dos años»

titularidad de viviendas vacías» (ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», cit., pág. 223).

³⁸⁴ Entre otras, SSTC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

³⁸⁵ La cursiva es nuestra.

³⁸⁶ El Tribunal Constitucional señala, textualmente: «Frente a un tributo de naturaleza fiscal que grava la propiedad y otros derechos sobre los inmuebles como expresión de la capacidad económica (art. 31.1 CE), el impuesto andaluz enjuiciado en la STC 37/1987, al igual que el impuesto sobre las viviendas vacías catalán aquí analizado, presentan una marcada orientación extrafiscal, pues “la intentio legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos” (STC 37/1987, FJ 13), sino disuadir a los titulares del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad, referida en el impuesto sobre tierras infrautilizadas a la propiedad agraria, y en el impuesto sobre las viviendas vacías, a las viviendas desocupadas, para las que a la previsión general del artículo 33.2 CE se añade el reconocimiento del “derecho a una vivienda digna y adecuada” y el mandato de que “[l]os poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho” (art. 47 CE). Efectivamente, los rasgos del impuesto sobre las viviendas vacías que se han descrito confirman que está orientado a que aumente el stock de viviendas en alquiler, lo que no es el caso del IBI». En este sentido, ÁLVAREZ MENÉNDEZ reconoce que «toda la estructura del tributo autonómico pretende provocar una determinada conducta en el sujeto pasivo para dar así cumplimiento a la función social de la propiedad. Cuestión distinta es que, como señala el Tribunal Constitucional, pueda haber, en un plano secundario, un propósito recaudatorio, que es inherente al concepto propio de tributo» (ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», cit., pág. 22).

[art. 5 b) LIVVCAT]. Por tanto, las circunstancias que deben concurrir para que una vivienda quede enmarcada en el ámbito objetivo del impuesto son:

- Que se trate de una *vivienda*, esto es, «la edificación fija destinada a la residencia de personas físicas o utilizada con este fin, incluidos los espacios y los servicios comunes del inmueble en que está ubicada y los anexos que están vinculados a ella, si tiene acreditado el cumplimiento de las condiciones de habitabilidad y cumple la función social de aportar a las personas que residen en ella el espacio, las instalaciones y los medios materiales necesarios para satisfacer sus necesidades personales ordinarias de habitación» [art. 5 a) LIVVCAT].
- Que la vivienda se encuentre *desocupada*. Podemos saber qué debemos entender por vivienda desocupada, interpretando a *sensu contrario* el art. 6 LIVVCAT que dispone que: «[s]e acredita que una vivienda está ocupada si su propietario dispone de un título, como el de arrendamiento o cualquier otro análogo, que habilita la ocupación, y se justifica documentalmente por cualquier medio de prueba admisible en derecho».
- Que la desocupación tenga carácter *permanente*, durante *más de dos años*. El cómputo de los dos años ha de entenderse como un requisito que ha de concurrir para que la vivienda se considere desocupada de forma permanente. Dicho cómputo «se inicia a partir de la fecha en que la vivienda está a disposición del propietario para ser ocupada o para ceder su uso a un tercero, y no existe causa alguna que justifique su desocupación» (art. 7.1 LIVVCAT). Y «[e]n el caso de las viviendas de nueva construcción, se entiende que existe disponibilidad para que la vivienda sea ocupada a partir de tres meses a contar desde la fecha del certificado final de obra» (art. 7.2 LIVVCAT). Respecto al carácter permanente de la desocupación, exige el art. 7.1 LIVVCAT que «durante estos dos años el sujeto pasivo haya sido titular de la vivienda de forma continuada», siendo causa de interrupción del cómputo de los dos años «la ocupación de la vivienda durante un período de, como mínimo, seis meses continuados» (art. 7.3 LIVVCAT).

En el momento de la entrada en vigor de la Ley 14/2015 (el 24 de julio de 2015) se suscitó la duda de si para el cómputo de los dos años se habrían de tener en cuenta las situaciones de desocupación iniciadas con anterioridad a dicha fecha o, por el contrario, el cómputo se iniciaría a partir de la entrada en vigor de la norma. ROVIRA FERRER deduce de los arts. 7 y 14 LIVVCAT que la opción por la que se ha optado es la primera³⁸⁷. En cambio, MENÉNDEZ MORENO considera que

³⁸⁷ ROVIRA FERRER, I.: «La constitucionalidad del Impuesto catalán sobre Viviendas Vacías», cit., pág. 56.

la última interpretación sería la más correcta por ajustarse al art. 10.2 LGT³⁸⁸, «según el cual “salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo [...]” y computar el plazo que llevan desocupadas las viviendas antes de su entrada en vigor es una forma de retroactividad no prevista en la LIVV»³⁸⁹.

La comprensión de este debate requiere efectuar una serie de precisiones concernientes al aspecto temporal del hecho imponible del impuesto. El art. 14 LIVVCAT dispone que el devengo del IVVCAT tiene lugar «el 31 de diciembre de cada año y afecta al parque de viviendas del que es titular el sujeto pasivo en dicha fecha». Pese a que la norma establece que el devengo se produce el 31 de diciembre de *cada año*, el impuesto carece formalmente de periodo impositivo³⁹⁰. La LIVVCAT configura este tributo como una suerte de impuesto instantáneo de liquidación periódica o cíclica³⁹¹. En efecto, cuando el Tribunal Constitucional realiza el examen comparativo de las estructuras del IBI y del IVVCAT, para pronunciarse en la citada STC 4/2019 sobre la posible duplicidad de hechos imponibles prohibida por el art. 6.3 LOFCA, afirma que, por lo que respecta a los elementos temporales de ambos impuestos, «sí cabe apreciar cierta identidad, pues aunque el IBI tiene formalmente un periodo impositivo del que carece el impuesto sobre las viviendas vacías en la práctica ambos se comportan como impuestos

³⁸⁸ El art. 10.2 LGT establece, con carácter general, la irretroactividad de las normas tributarias, salvo que dispongan lo contrario. Asimismo, dispone que se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo que se hayan devengado a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento.

³⁸⁹ MENÉNDEZ MORENO, A.: «Nada es lo que parece. A propósito del Impuesto sobre las Viviendas Vacías, de la Ley de 21 de Julio de 2015, de la Generalidad de Cataluña», *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2015, pág. 16. Así lo entiende también ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: «El Impuesto catalán sobre las Viviendas Vacías», en AA.VV. (Dir. VARONA ALABERN, J. E.): *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, Cizur Menor (Navarra), 2020, pág. 203.

³⁹⁰ A este respecto, es preciso tener presente la diferencia entre tributos instantáneos y periódicos. Concretamente, el Tribunal Supremo aclara en la STS núm. roj. 9135/2011 (rec. cas. núm. 2884/2010), de 19 de diciembre, que los primeros son aquellos cuyo «presupuesto se agota en un solo acto u operación», mientras que en el caso de los segundos «el presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo, sin que exista un instante concreto en que pueda entenderse realizado el hecho imponible. Por ello la Ley acota periodos temporales que sirven para fraccionar dicha continuidad, señalando, sin embargo, un momento en el que ordena tener por realizado el hecho imponible. Así dividido en periodos de tiempo, la propia Ley dispone que en cada fracción resultante o periodo impositivo se devengue una concreta deuda tributaria diferente señalando a tal efecto para su nacimiento un momento concreto o devengo (a veces el inicio y otras el final del periodo impositivo)» (FD 4).

³⁹¹ A esta misma conclusión llega PIÑA GARRIDO, en relación con el devengo de este impuesto en la versión contenida, en su momento, en el proyecto de Ley presentado en el Parlamento de Cataluña (PIÑA GARRIDO, L.: «¿Un impuesto sobre viviendas desocupadas en Cataluña?, *Crónica Tributaria*, núm. 3, 2014, pág. 46). Concretamente, sostiene que nos encontramos «ante un impuesto -directo, como indica la propia exposición de motivos del proyecto- instantáneo de liquidación periódica, pero no ante un impuesto periódico -con un período de valoración respecto a cada vivienda, eso sí, de dos años-».

instantáneos, que se exigen a quien sea titular de los bienes a la fecha de devengo» [FJ 5 e)]³⁹².

No obstante, el IVVCAT, aunque carece de periodo impositivo, no grava un acto concreto sino una situación que se prolonga en el tiempo, como es la titularidad de una vivienda con unas características determinadas, esto es, que se halla desocupada de manera injustificada durante más de dos años³⁹³. Aunque esta figura impositiva se haya configurado legalmente como un impuesto instantáneo, su hecho imponible es susceptible de prolongarse de manera indefinida. Por tanto, el impuesto catalán podría catalogarse como una suerte de «impuesto periódico atípico»³⁹⁴, que, siguiendo la definición ofrecida por el profesor CASANA MERINO, viene a ser un tributo en el que «el elemento material del hecho imponible hace referencia a una situación que puede prolongarse en el tiempo, pero falta alguno de los demás elementos necesarios para que pueda hablarse de un auténtico periodo impositivo»³⁹⁵. Explica este autor que el hecho imponible «está integrado por el conjunto de circunstancias necesarias y suficientes para que nazca la obligación tributaria», las cuales tienen un aspecto temporal, en tanto que «han de realizarse en un instante, en uno o varios días, semanas o meses». Sin embargo, el devengo «refiere todas esas circunstancias a un instante, a un momento, aquél en el que jurídicamente se entienden realizadas, con

³⁹² En este punto, VARONA ALABERN considera que el máximo intérprete de la Constitución confunde «el devengo, que siempre es instantáneo, con el impuesto instantáneo», pues «el IBI es un impuesto periódico porque posee un periodo impositivo y recae sobre una riqueza que se reitera de forma continuada en el tiempo, y el IVV también presenta esta naturaleza porque se devenga el 31 de diciembre de cada año» [VARONA ALABERN, J. E.: «El sedicente recargo del IBI sobre las viviendas desocupadas con carácter permanente», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2020, pág. 18 (versión en línea)].

³⁹³ Sin perjuicio de lo anterior, somos conscientes de que, al fijarse el devengo del IVVCAT el 31 de diciembre *de cada año*, podría parecer que se pretende fraccionar esa continuidad en periodos de un año natural en los que se devenga una cuota tributaria distinta dependiendo del parque de viviendas cuya titularidad ostente el sujeto pasivo en ese momento. Más aún cuando el art. 8 b) LIVVCAT, referente a una de las causas que justifican la desocupación de la vivienda, llega a emplear el término «periodo impositivo» para limitar el empleo de este supuesto concreto de no sujeción. Textualmente, el citado precepto señala que solamente puede alegarse que la vivienda es objeto de rehabilitación a efectos de justificar su desocupación «en un único período impositivo», pudiéndose ampliar «a un segundo ejercicio siempre que se acredite que las obras se iniciaron durante el primero».

³⁹⁴ Algo similar ocurre con el Impuesto sobre el Patrimonio, con el que el IVVCAT guarda ciertas semejanzas, dado que también es un impuesto personal cuyo devengo no supone el momento conclusivo del periodo impositivo, como ocurre en los impuestos periódicos, sino el instante en el que adquiere relevancia tributaria la titularidad de una vivienda vacía que se ha mantenido desocupada, por un mismo sujeto pasivo, de manera injustificada durante más de dos años. En relación con el carácter híbrido del Impuesto sobre el Patrimonio, ESCRIBANO explica que el impuesto «es periódico en cuanto cíclicamente se reiterará su hecho imponible, es decir, el Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año, pero, al mismo tiempo, el lapso de tiempo transcurrido desde el último devengo, lo que se suele denominar *período impositivo*, carece de relevancia a los efectos de la realización del hecho imponible. Se tendrá en cuenta el patrimonio del que sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha; otras circunstancias acaecidas durante el período impositivo carecerán de relevancia a los efectos de la realización del hecho imponible» [ESCRIBANO, F.: «Capítulo VIII: El Impuesto sobre el Patrimonio», en AA.VV. (Dir. PÉREZ ROYO, F.): *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 15.ª ed., Tecnos, Madrid, 2021, págs. 597].

³⁹⁵ CASANA MERINO, F.: «El devengo y la norma aplicable al supuesto de hecho», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 90, 1996, pág. 304 (nota al pie 24).

independencia de la mayor o menor duración del aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible»³⁹⁶.

La forma en la que opera el devengo del IVVCAT se acerca a la de los impuestos periódicos típicos, en el sentido de que «se produce en un momento del período impositivo en el que la ley considera realizado el hecho imponible y al que refiere todos sus efectos»³⁹⁷, pero con la diferencia de que el IVVCAT no cuenta con un período impositivo propiamente dicho, por cuanto grava las viviendas de un mismo titular que, en el momento del devengo, reúnan los requisitos para ello, sin tener en cuenta lo ocurrido en una fecha distinta, lo que contrasta con el funcionamiento de los impuestos periódicos en los que «se hace especialmente apremiante la necesidad de ajustar su cuantía al período temporal cuyos rendimientos se gravan»³⁹⁸. Resulta muy ilustrativo, a estos efectos, pensar en una vivienda que hubiera estado desocupada desde el 31 de diciembre de 2012 y que hubiera sido vendida el 15 de octubre de 2015. Pues bien, el propietario de esta vivienda no se habría visto obligado a tributar por el IVVCAT al no ostentar su titularidad a fecha de devengo. Igualmente, el IVVCAT tampoco habría recaído sobre el nuevo propietario en tanto es un gravamen personal, tal y como ha reconocido la STC 4/2019, de 17 de enero, que «atiende a la superficie total de vivienda desocupada de que es titular el sujeto pasivo» [FJ 5 a)] y que requiere que este último haya ostentado la titularidad de la vivienda continuamente durante dos años.

En definitiva, lo que ocurre en el caso del IVVCAT es que su devengo no coincide con el aspecto temporal del elemento objetivo de su hecho imponible, como, en cambio, es habitual que suceda en los impuestos instantáneos. Mientras que el devengo se fija a 31 de diciembre, su aspecto temporal se traduce en la exigencia de que la titularidad de una vivienda desocupada se mantenga durante, al menos, dos años. Y este aspecto temporal constitutivo del hecho imponible del impuesto empieza a producirse con anterioridad a la entrada en vigor de la LIVVCAT, suscitando ciertas dudas sobre su constitucionalidad.

Sobre este extremo, justamente, se ha pronunciado la Sección primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en la sentencia núm. 3844/2020 (rec. núm. 1902/2018), de 30 de septiembre, en tanto que la parte actora había alegado la improcedente aplicación retroactiva del IVVCAT al tomarse en consideración para su aplicación períodos de desocupación de las viviendas anteriores a la publicación y entrada en vigor de su

³⁹⁶ CASANA MERINO, F.: «El devengo y la norma aplicable al supuesto de hecho», cit., pág. 303.

³⁹⁷ *Ibidem*, pág. 304.

³⁹⁸ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.; CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 32.ª ed., Tecnos, Madrid, 2021, pág. 83.

normativa reguladora. La Sala determina, en resumidas cuentas, que no existe vulneración alguna del marco legal y, en particular, del principio de seguridad jurídica, dado que la Ley 14/2015 «entró en vigor y a partir de ahí se produjo el devengo del impuesto sin que el hecho de que se tome en consideración como uno de los elementos la desocupación de las viviendas con anterioridad vulnera el principio de seguridad jurídica» (FD 8). Asimismo, el órgano judicial añade a su argumentación que el «carácter extrafiscal del tributo determina que el obligado tributario ha de modificar su conducta en atención a aquellos patrones de conducta que son conducentes a evitar los impactos en materia de medio ambiente y territorio», y que, desde la entrada en vigor de la norma, los contribuyentes del impuesto «tuvieron un periodo de tiempo para poner las viviendas en el mercado o aplicar medidas que incentivarán el arrendamiento o la disminución de su activo inmobiliario» (FD 8).

El Tribunal Supremo tuvo que pronunciarse años antes sobre una cuestión parecida en la STS núm. roj. 2878/2013 (rec. cas. núm. 6865/2010), de 13 mayo³⁹⁹, que resolvía el recurso de casación contra la STSJ de Extremadura núm. 837/2010 (rec. núm. 228/2009), de 9 de noviembre, concerniente al derogado impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas de esta Comunidad Autónoma. En concreto, hubo de determinar si la Ley reguladora del impuesto (Ley 9/1998, de 26 de junio, del impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas, una vez modificada por la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de Reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura) tenía efectos retroactivos por gravar un presupuesto de hecho, como era la obtención de la calificación de solar, anterior a su entrada en vigor. Ello respondía a que el art. 3 a) de la citada norma establecía que el hecho imponible de este tributo tendría lugar cuando, en el plazo de cinco años desde la adquisición de edificabilidad del suelo, no se hubiera procedido a su completa edificación. La parte recurrente entendía que, al iniciarse el cómputo del plazo para la edificación con carácter previo a la entrada en vigor de la Ley, se vulneraba el principio de seguridad jurídica consagrado en el art. 9.3 CE.

En resumidas cuentas, el Tribunal Supremo descartó que con la entrada en vigor del tributo se hubiera lesionado la seguridad jurídica del contribuyente «pues, contrariamente a lo que afirma, dispuso de tiempo suficiente para adaptarse a la nueva realidad tributaria» (FD 8). Para llegar a esta conclusión se hace eco de la doctrina constitucional relativa al principio de seguridad jurídica en el ámbito del Derecho Tributario, que, en apretada síntesis, trataremos de resumir como sigue: «el principio de irretroactividad de las leyes consagrado en el art. 9.3 de la Constitución concierne sólo a las sancionadoras no favorables y a las restrictivas

³⁹⁹ En idéntico sentido, STS núm. roj. 4816/2013 (rec. cas. núm. 1474/2011), de 26 de septiembre, FD 4.

de derechos individuales»⁴⁰⁰, por tanto, no resulta aplicable a las leyes tributarias «por cuanto tales normas no tienen por objeto una restricción de derechos individuales, sino que responden y tienen un fundamento propio en la medida en que son directa y obligada consecuencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica impuesta a todos los ciudadanos por el art. 31.1 de la Norma fundamental»⁴⁰¹. No obstante, «aunque la retroactividad de las normas tributarias no está de forma total proscrita, sí puede tacharse de lesiva desde el punto de vista constitucional, cuando su articulación por el legislador vulnera alguno de los principios del art. 9.3 CE»⁴⁰², como el principio de seguridad jurídica, que aunque no debe entenderse como «un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal»⁴⁰³, «sí protege, en cambio, la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad»⁴⁰⁴. Por su parte, «determinar cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que sólo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma y, de otro, las circunstancias que concurren en cada supuesto»⁴⁰⁵. A estos efectos, el Tribunal Constitucional viene distinguiendo «entre aquellas disposiciones legales que con posterioridad pretenden anular efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia Ley y las que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas. En el primer supuesto -retroactividad auténtica-, la prohibición de la retroactividad operaría plenamente y solo exigencias cualificadas del bien común podrían imponerse excepcionalmente a tal principio; en el segundo -retroactividad impropia-, la licitud o ilicitud de la Disposición resultaría de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso teniendo en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una

⁴⁰⁰ Entre las más recientes, SSTC 90/2009, de 20 de abril, FJ 4; y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 10. A lo anterior es preciso añadir que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, la restricción de derechos individuales «ha de equipararse a la idea de sanción, por lo cual el límite de dicho artículo hay que considerarlo referido a las limitaciones introducidas en el ámbito de los derechos fundamentales y de las libertades públicas (del título I de la Constitución) o en la esfera general de protección de la persona» (SSTC 42/1986, de 10 de abril, FJ 3; y 90/2009, de 20 de abril, FJ 4)» (STC 100/2012, de 8 de mayo, FJ 10).

⁴⁰¹ STC 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3.

⁴⁰² STC 234/2001, de 13 de diciembre, FJ 9.

⁴⁰³ SSTC 98/2018, de 19 de septiembre, FJ 6; 9/2019, de 17 de enero, FJ 4; y, entre las más tempranas, STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11.

⁴⁰⁴ SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 182/1997, FJ 11 c); 102/2015, de 26 de mayo, FJ 4; y 9/2019, de 17 de enero, FJ 4.

⁴⁰⁵ STC 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3.

modificación del ordenamiento jurídico-tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso»⁴⁰⁶.

En aplicación de la doctrina constitucional que acabamos de extraer, el Tribunal Supremo rechazó que la Ley 9/1998 comportase una retroactividad auténtica o de grado máximo, conviniendo con el Tribunal de instancia en la calificación de la retroactividad como impropia o de grado medio y en la constitucionalidad de la norma. A nuestros efectos, interesa resaltar, respecto de estos pronunciamientos, el papel que juega la finalidad extrafiscal en la ponderación de bienes que la jurisprudencia constitucional exige para la valoración de la licitud o ilicitud de una disposición con efectos retroactivos de grado medio, en la que se ha de tener en cuenta «de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso, es decir, la finalidad de la medida y las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, su importancia cuantitativa, y otros factores similares» (por todas, STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11).

En particular, la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura llegó a la conclusión de que «la exigencia del Impuesto, una vez cumplidos los plazos legalmente establecidos, comporta una retroactividad impropia que no puede entenderse afecte, conforme exige la Jurisprudencia, a valores superiores del Ordenamiento Jurídico, sino muy al contrario, da efectividad a los principios rectores de la política económica y social que impone la Constitución, como se declara por el Tribunal Constitucional», puesto que la finalidad del impuesto era «la de proporcionar una respuesta eficaz “frente a la insolidaria y asocial conducta de aquellos titulares de suelo incumplidores de su deber de edificar”» (STSJ de Extremadura núm. 837/2010, FD 3). Y, en fin, determinó que no existe óbice alguno para que la configuración del impuesto atendiera a un presupuesto, como era el incumplimiento del deber de edificar los terrenos, que discurría con anterioridad a la sujeción al mismo. Por su parte, el Tribunal Supremo se centró en la previsibilidad de la medida tributaria para desestimar las dudas sobre la incompatibilidad de la norma tributaria con el art. 9.3 CE. En suma, determinó que el contribuyente era consciente de que se le iba a exigir un impuesto por la no edificación del suelo y pudo evitar la aplicación del impuesto -completando la edificación del suelo-, pues no fue hasta dos años y medio después de la entrada en vigor de la Ley cuando pudo procederse, efectivamente, a la liquidación del impuesto. Hasta entonces esto no había sido posible por la inexistencia del desarrollo reglamentario a que hacía referencia el

⁴⁰⁶ STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11.

art. 16.2 de la Ley 9/1998 y, en última instancia, del modelo necesario para la presentación de la declaración tributaria de bienes afectos al impuesto⁴⁰⁷.

Pues bien, habida cuenta de que el impuesto catalán se aplicaría también a una situación de hecho -desocupación de la vivienda- que se habría iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de la LIVVCAT, empero, no concluida, no podemos sino coincidir con la decisión de la Sección primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de descartar la vulneración del principio de seguridad jurídica por lo que respecta a la aplicación del IVVCAT en el año 2016. A nuestro entender, si bien nos encontramos ante un supuesto de retroactividad, pues la desocupación es un presupuesto imprescindible para la realización del hecho imponible del IVVCAT y, a la postre, para que este último pueda ser exigido al sujeto pasivo⁴⁰⁸, se trata de una retroactividad impropia o de grado medio que resulta acorde con el art. 9.3 CE⁴⁰⁹, atendiendo a la finalidad extrafiscal del impuesto y a la posibilidad con la que contaba el contribuyente de evitar su aplicación, pues no puede desconocerse que, en virtud del art. 7.3 LIVVCAT, es posible interrumpir el cómputo de los dos años de desocupación mediante la ocupación de la vivienda durante seis meses continuados⁴¹⁰.

En cambio, en relación con el año 2015, nuestra opinión no puede ser la misma, puesto que en dicho ejercicio el contribuyente nunca pudo haber acomodado su conducta en aras de evitar la aplicación del impuesto. Aunque se hubiera conseguido la finalidad principal del tributo y, ante la entrada en vigor de la LIVVCAT, el potencial contribuyente hubiera arrendado la vivienda desde ese momento y hasta el primer devengo del impuesto, no habría podido impedir su exacción en tanto que no se llegarían a alcanzar esos seis meses mínimos de ocupación ininterrumpida dado de que la LIVVCAT entró en vigor el 24 de julio

⁴⁰⁷ Textualmente, señala el Tribunal Supremo: «Pues bien, no habiéndose podido liquidar el impuesto autonómico discutido hasta el ejercicio 2001, no se puede hablar de retroactividad auténtica o de grado máximo, porque a 31 de diciembre de 2001, fecha de devengo del impuesto correspondiente a ese ejercicio, había transcurrido ya, al menos, la mitad del plazo de cinco años fijado en el artículo 3.1.a) de la Ley 9/1998, para proceder a la edificación del suelo, contado el mismo desde su fecha de vigencia, por lo que, con independencia del momento en que el suelo hubiera adquirido la condición de edificabilidad, ningún sujeto pasivo tuvo menos de dos años y medio para completar su edificación y sustraerse de la aplicación del impuesto» (STS núm. roj. 2878/2013, de 13 mayo, FD 8).

⁴⁰⁸ De la STC 9/2019, de 17 de enero, se colige que la retroactividad tiene relevancia constitucional cuando afecta «a la existencia del tributo y a su exigibilidad a los sujetos pasivos» (FJ 5).

⁴⁰⁹ Recuérdese que el Tribunal Constitucional tiene sentado que la retroactividad auténtica o de grado máximo «tiene lugar cuando la norma pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia ley y ya consumadas»; mientras que la retroactividad impropia o de grado medio, es aquella que «se produce cuando la norma incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas» (por todas, STC 9/2019, de 17 de enero, FJ 4).

⁴¹⁰ A partir del ejercicio 2017, la aplicación del IVVCAT no produciría efectos retroactivos de ningún tipo, dado que, a fecha del devengo (31 de diciembre de 2017), habrían transcurrido más de dos años desde la entrada en vigor de la LIVVCAT.

de 2015 y el devengo del impuesto se produjo el 31 de diciembre de ese mismo año, mediando solo cinco meses y siete días⁴¹¹. En este supuesto podría defenderse que se vulneraría el principio de seguridad jurídica a que hace referencia el art. 9.3 CE por tratarse de un supuesto de retroactividad auténtica o de grado máximo: la desocupación de la vivienda constituiría, a fecha de entrada en vigor de la ley, una situación consumada o agotada, dado que resultaría imposible la interrupción del cómputo de los dos años de desocupación⁴¹². Se vería conculcado el principio de seguridad jurídica puesto que, ante tal grado de retroactividad, solo «exigencias cualificadas “del bien común” (STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11) o de “interés general” [STC 182/1997, FJ 11 d)]»⁴¹³ podrían imponer, excepcionalmente, el sacrificio de dicho principio, lo que entendemos que no ocurriría en este caso. A mayor abundamiento, teniendo en cuenta que los tributos extrafiscales son medidas que fundamentalmente persiguen modificar conductas inconvenientes de manera paulatina, resulta difícil que estas cualificadas exigencias lleguen a concurrir pues, de ser así, el instrumento tributario resultaría a todas luces inadecuado, siendo lo procedente el establecimiento de una medida de mayor contundencia. Como resultado de lo anterior, la irretroactividad de grado máximo nunca podría verse justificada por la finalidad extrafiscal del tributo, lo que resulta lógico, además, atendiendo a la propia naturaleza de las medidas tributarias extrafiscales, por cuanto «tratan de estimular, disuadir o corregir determinadas

⁴¹¹ Sobre esta cuestión, ORÓN MORATAL advierte de que puede darse «la paradoja de gravar viviendas que han estado desocupadas dos años o más, que en el momento del devengo están ocupadas, pero no han cumplido el periodo de seis meses mínimo para interrumpir el cómputo de los dos años, lo que no deja de ser un problema añadido si finalmente el periodo de ocupación se extiende más de seis meses» (ORÓN MORATAL, G.: «Las viviendas desocupadas como objeto de medidas constrictivas», cit. pág. 192).

⁴¹² Cabe exponer, a colación de lo anterior, uno de los argumentos esgrimidos por el Tribunal Constitucional para declarar la vulneración del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) por la aplicación retroactiva de la Ley 5/1990, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, por la que se creaba un gravamen complementario de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar para el año 1990, del que se predicaba cierta finalidad extrafiscal. El Tribunal Constitucional señala «que, desde una perspectiva constitucional, nada cabe oponer, ni a los objetivos que pretenden alcanzarse, ni a la utilización de la tasa sobre el juego, no sólo como instrumento recaudatorio, sino también como medio para la consecución de tales fines extrafiscales. La razón expuesta, sin embargo, no justifica el establecimiento de un gravamen con efectos que, como ya hemos dicho, son materialmente retroactivos. Como acertadamente advierte el Auto de 23 de noviembre de 1993 de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, la creación del gravamen complementario únicamente dio lugar a una mayor deuda tributaria del sujeto pasivo, *pero no pudo modificar unos comportamientos que ya se habían producido con anterioridad a la promulgación de la ley*. Las razones de naturaleza económica y social expuestas en la motivación de la citada enmienda podrán servir para justificar el incremento de las cuotas fijas a aplicar en años sucesivos, pero ninguna relación pueden guardar con el aumento de la cuota a satisfacer en el año 1990 mediante la creación del gravamen complementario» (STC 173/1996, de 31 de octubre, FJ 5).

⁴¹³ STC 9/2019, de 17 de enero, FJ 4. En el mismo sentido, SSTC 270/2015, de 17 de diciembre, FJ 7; 19/2016, de 4 de febrero, FJ 5; 29/2016, de 18 de febrero, FJ 5; 30/2016, de 18 de febrero, FJ 5; 121/2016, de 23 de junio, FJ 4; y 51/2018, de 10 de mayo, FJ 5, entre las más recientes.

conductas, y ello se produce una vez conocida la norma, sin que tenga razón de ser una aplicación retroactiva de la norma sobre conductas ya producidas»⁴¹⁴.

De hecho, en nuestra opinión, cuando se aplica un impuesto extrafiscal con motivo de una conducta que se ha iniciado con anterioridad a su entrada en vigor y que ya no puede ser modificada, en realidad, lo que se produce es una injerencia ilegítima en el derecho de propiedad. Y ello porque el contribuyente, aunque hubiera arrendado la vivienda desde la entrada en vigor del IVV CAT (24 de julio de 2015) y hasta el momento de su devengo (31 de diciembre de 2015), no habría podido evitar la sujeción en tanto que no se llegarían a alcanzar los seis meses que requiere, como mínimo, la interrupción del periodo de desocupación (art. 7.3 LIVV CAT). Por consiguiente, la exigencia (en abstracto) del impuesto en el ejercicio 2015 carece de justificación puesto que no sirve realmente -resulta inidónea- para incentivar la puesta de las viviendas en el mercado del alquiler. El tributo se paga con independencia de que la conducta se adecúe o no a la finalidad extrafiscal pretendida. En fin, este planteamiento casa, aunque desde un enfoque distinto, con el atinado parecer de autores como FALCÓN Y TELLA, que entienden que, puesto que «no cabe influir en comportamientos pasados», en el caso de «las medidas tributarias “de ordenación”, es decir, aquéllas que tienden fundamentalmente a estimular o disuadir determinadas conductas», la retroactividad carece de justificación alguna, por lo que «toda medida tributaria de este tipo adoptada con carácter retroactivo sería inconstitucional, aunque se trate de una subida del impuesto de escasa importancia»⁴¹⁵.

- Que la desocupación *carezca de causa justificada*. Las causas justificadas de desocupación de una vivienda están recogidas en el art. 8 LIVV CAT y, en definitiva, constituyen supuestos de no sujeción, pues, como bien explica MENÉNDEZ MORENO, «la descripción que hace el artículo 4 de la LIVV del hecho imponible contempla el que la desocupación de la vivienda lo sea “sin causa justificada”, de manera que cuando haya alguna causa que lo justifique no se realizará el hecho imponible, y se estará, por tanto, como se ha dicho, ante un supuesto de no sujeción»⁴¹⁶. Son, en concreto, las siguientes: a) que la vivienda

⁴¹⁴ GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: «El principio de seguridad jurídica como límite a la retroactividad de las normas tributarias. A propósito de la STC de 31 de octubre de 1996», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. II, núm. 1997, pág. 11 (versión en línea).

⁴¹⁵ FALCÓN Y TELLA, R.: «Retroactividad de las normas tributarias y devengo del impuesto», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 1996, pág. 6). Y, en esta línea, pero respecto de los tributos medioambientales, HERRERA MOLINA sostiene la falta de idoneidad de aquellos que produzcan efectos retroactivos habida cuenta de que «los hechos anteriores a la publicación de la norma no pueden ser ya desincentivados» (HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 169).

⁴¹⁶ De esta manera lo entiende también MENÉNDEZ MORENO, A.: «Notas sobre la fiscalidad de la vivienda en tiempos de crisis», en AA.VV. (Dir. ESTEVE PARDO, M.ª L; Coord. NAVARRO GARCÍA, A.): *Nuevas tendencias del desarrollo de las haciendas locales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pág. 165.

sea objeto de un litigio judicial pendiente de resolución en lo que concierne a su propiedad; b) que la vivienda se tenga que rehabilitar; c) que la vivienda, previamente a la aprobación de la LIVVCAT, esté hipotecada con cláusulas contractuales que imposibiliten o hagan inviable destinarla a un uso distinto al que se había previsto inicialmente, cuando se otorgó la financiación; d) que la vivienda esté ocupada ilegalmente y el propietario lo tenga documentalmente acreditado; y, en fin, e) que la vivienda forme parte de un edificio adquirido íntegramente por el sujeto pasivo en los últimos cinco años, para su rehabilitación, y siempre que tenga una antigüedad de más de cuarenta y cinco años y contenga viviendas ocupadas que hagan inviable técnicamente el inicio de las obras de rehabilitación.

En último lugar, las exenciones de carácter objetivo previstas en el art. 10.2 LIVVCAT terminan de acotar el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible (ámbito objetivo de aplicación) del impuesto sobre las viviendas vacías y se encuentran perfectamente alineadas con la finalidad extrafiscal que persigue, tal y como ha reconocido la STC 4/2019, FJ 5 a). Quedan exentas de tributar por este impuesto: a) las viviendas protegidas con calificación oficial vigente; b) las viviendas ubicadas en zonas de escasa demanda acreditada, de acuerdo con lo establecido por el Plan territorial sectorial de vivienda, tal y como dispone la Disposición Transitoria segunda de esta misma Ley⁴¹⁷; c) las viviendas puestas a disposición de programas sociales de vivienda, convenidos con las Administraciones Públicas, para ser destinadas a programas en alquiler social de vivienda; y d) las viviendas destinadas a usos regulados por la legislación turística o a otras actividades económicas no residenciales, siempre que sus titulares puedan acreditar que han desarrollado la actividad dentro de los últimos dos años, se han satisfecho los tributos correspondientes a la actividad desarrollada y se han declarado los ingresos obtenidos por esta actividad.

En relación con la exención prevista en el art. 10.2 b) LIVVCAT, cabe indicar que la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña se pronunció, en la sentencia núm. 988/2019 (rec. núm. 154/2016), de 17 de diciembre, entre otras cuestiones, sobre si el impuesto catalán sobre las viviendas vacías infringía el principio de igualdad al recaer sobre las viviendas sitas en ámbitos de

⁴¹⁷ En relación con esta exención, ORÓN MORATAL considera que el hecho de que el Plan territorial sectorial de vivienda se apruebe por Decreto, podría suponer una «vulneración del principio de reserva de ley (art. 133 CE), en la medida que será una norma reglamentaria la que da contenido a la exención», por lo que hubiera sido preferible que la propia LIVVCAT hubiera relacionado los municipios en los que ha de aplicarse el impuesto (ORÓN MORATAL, G.: «Las viviendas desocupadas como objeto de medidas constrictivas», cit., págs. 191 y 192). Esta cuestión, sin embargo, ha sido resuelta en sentido contrario por la STS núm. 672/2022, de 3 de junio, pues el Tribunal Supremo sostiene que «la constatación de las áreas de fuerte demanda de vivienda es necesariamente dinámica, por lo que, sin perjuicio de la conveniencia de establecer criterios en normas de rango legal, en defecto de la enumeración de municipios que actualmente contiene la Ley 4/2016, es lógica la colaboración reglamentaria, dentro del marco configurado por la ley del impuesto» (FD 8).

escasa demanda acreditada determinados por el Plan Territorial sectorial de vivienda⁴¹⁸. La vulneración de los arts. 14 y 31.1 CE que eventualmente podría derivarse por la previsión de esta exención de carácter objetivo se rechazó por la Sección segunda con base en el siguiente argumento: «Lo que se grava es tener una vivienda vacía incumpliendo la función social perseguida. Es por ello que se excluye del pago del impuesto las zonas de demanda residencial reducida y sólo se gravan las que están en zonas de demanda residencial fuerte y acreditada» (FD 5)⁴¹⁹.

En este mismo sentido, la reciente STS núm. 672/2022, de 3 de junio, que resuelve el recurso de casación núm. 3706/2020 interpuesto contra la mencionada sentencia del TSJ de Cataluña⁴²⁰, señala que la parte recurrente, al considerar que se está diferenciando injustificadamente entre dos viviendas desocupadas idénticas por el hecho de que el IVVCAT recaiga únicamente sobre las viviendas desocupadas en zonas de demanda residencial fuerte y acreditada, olvida que «el punto de partida no es gravar como fuente de riqueza la titularidad de viviendas, sino incidir sobre una categoría determinada, las viviendas desocupadas en los términos definidos en la Ley 4/2015, esto es “la desocupación permanente de una vivienda durante más de dos años sin causa justificada” en razón de que “dicha desocupación afecta a la función social de la propiedad de la vivienda” (art. 4). Y, en fin, acaba alcanzando una conclusión similar a la determinada en la STSJ: «las exenciones del impuesto sobre las viviendas vacías también conectan con la finalidad proclamada, ya que se dejan sin gravamen las viviendas situadas en zonas de escasa demanda acreditada y las puestas a disposición de programas de alquiler social, entre otras» (FD 8).

Antes que nada, cabe aclarar que, en tanto que nos encontramos ante una diferencia de trato que responde a razones meramente objetivas, como es el nivel de demanda de la zona donde se encuentra ubicada la vivienda, en nuestra opinión, no podría aducirse, atendiendo a la jurisprudencia consolidada del Tribunal Constitucional, la

⁴¹⁸ Cabe precisar que el recurso contencioso administrativo se interpone contra el reglamento que desarrolla la LIVVCAT (Decreto 183/2016, de 16 de febrero), por lo que la Letrada de la Generalitat interpuso cuestión de inadmisibilidad alegando que, en su virtud, se estaba impugnando indirectamente una norma legal. No obstante, el órgano judicial acaba pronunciándose sobre la cuestión de fondo, tras hacerse eco de lo dispuesto, en relación con el recurso indirecto del art. 26.1 LJCA, en la STS núm. 131/2017 (rec. cas. núm. 1616/2016), de 31 de enero, que le permite concluir que, mediante la admisión de este mecanismo de impugnación, «ni se convierte a la norma con rango legal en objeto del proceso ni se está reconociendo a los particulares legitimación para impugnarla; lo que sí se le está reconociendo, pero no hay en ello quiebra alguna de principios procesales, es la posibilidad de poner al órgano judicial en disposición de ejercer su facultad de plantear una cuestión (que es previa a la decisión del fondo del pleito) ante el Tribunal Constitucional» (FD 9).

⁴¹⁹ Este mismo argumento se ha reiterado, posteriormente, en las SSTSJ de Cataluña núm. 1014/2019 (rec. núm. 156/2016), de 19 de diciembre, FD 5; núm. 1009/2019 (rec. núm. 155/2016), de 19 de diciembre, FD 5; 3697/2020 (rec. núm. 1885/2018), de 23 de septiembre, FD 5; y 3904/2020 (rec. núm. 1891/2018), de 30 de septiembre, FD 5, entre otras.

⁴²⁰ El ATS núm. roj. 2198/2021, de 18 de febrero, admitió el recurso de casación núm. 3706/2020 a fin de dilucidar, precisamente, si el IVVCAT resultaba acorde o no con los principios de igualdad, capacidad económica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

vulneración del art. 14 CE, sino exclusivamente del art. 31.1 CE, resultando vedado el recurso de amparo⁴²¹. Precisado lo anterior, hemos de reconocer que no estamos seguros de que nos encontremos ante los términos homogéneos de comparación que exige el juicio constitucional de igualdad -a cuyo estudio nos dedicaremos en un Capítulo ulterior-, ya que la titularidad de una vivienda desocupada en una zona de escasa demanda residencial es difícil que revele una capacidad económica equiparable a la que manifiesta la titularidad de una vivienda de idénticas características en una zona de fuerte demanda. En cualquier caso, aun cuando pudiera reputarse que los términos de comparación fuesen equivalentes, esta diferencia de trato encontraría justificación objetiva y razonable en la finalidad que principalmente persigue el impuesto, que es la de reconducir al mercado del alquiler las viviendas desocupadas injustificadamente en ámbitos de acreditada necesidad de vivienda. A pesar de que el art. 1 LIVVCAT únicamente dispone que el tributo «grava el incumplimiento de la función social de la propiedad de las viviendas por el hecho de permanecer desocupadas de forma permanente», sin hacer referencia a «las zonas de escasa demanda acreditada», lo cierto es que en el Preámbulo de la norma sí se hace referencia a que «ya la Ley 18/2007, de 28 de diciembre, del derecho a la vivienda, previó los principios y medidas necesarios para conseguir que las viviendas desocupadas injustificadamente, en ámbitos de acreditada necesidad de viviendas, se incorporasen al mercado inmobiliario mediante técnicas de fomento, pero también mediante técnicas de intervención administrativa»⁴²².

En efecto, aunque la STC 4/2019, de 17 de enero, no se pronuncia sobre este extremo sino sobre la vulneración del art. 6.3 LOFCA, destaca -al igual que ha hecho posteriormente la STS núm. 672/2022, de 3 de junio- que las exenciones previstas por la LIVVCAT «conectan con la finalidad proclamada» [FJ 5 a)]. Ello no solo es una prueba de la finalidad extrafiscal del tributo, que permite la distinción entre los impuestos controvertidos (IVVCAT e IBI) a efectos de descartar su equivalencia, también nos sirve, a estos efectos, para confirmar que el criterio diferenciador basado en la demanda habitacional se corresponde con el fin perseguido y, por consiguiente, que la diferencia de trato resulta justificada y, en definitiva, acorde con el principio de igualdad tributaria.

b) Elementos cuantitativos del impuesto

Por otra parte, la base imponible del impuesto catalán sobre las viviendas vacías está constituida por el número total de metros cuadrados «de la superficie útil de las

⁴²¹ AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E.: «Artículo 31», cit., pág. 1120.

⁴²² Sin embargo, ROVIRA FERRER entiende que «con base en las previsiones de la LIVV, el debate también puede plantearse en relación con la exención del impuesto de aquellas viviendas que, sujetas al mismo, se encuentren en territorios de escasa demanda acreditada, de acuerdo con lo establecido por el Plan territorial sectorial de vivienda (10.2.b) de la LIVV, ya que, si bien la gravedad de la situación de la función social de la propiedad en tales casos es menor, la finalidad por la que se crea el impuesto no deja de ser su protección» (ROVIRA FERRER, I.: «La constitucionalidad del Impuesto catalán sobre Viviendas Vacías», cit., pág. 54).

viviendas» (art. 3 del Reglamento del impuesto sobre las viviendas vacías) sujetas al impuesto de las que es titular el sujeto pasivo en la fecha de devengo (art. 11 LIVVCAT). A lo anterior cabe añadir que el art. 4.1 de la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono, introdujo en el art. 11 LIVVCAT un inciso final en virtud del cual la base imponible del IVVCAT se ve reducida «en 150 metros cuadrados en concepto de mínimo exento».

Como acertadamente apunta el Tribunal Constitucional en la STC 4/2019, «la base imponible del IVVCAT es una unidad física: los metros cuadrados de superficie desocupada», que no atiende a «otra característica del inmueble más que a su desocupación, ya que lo relevante para satisfacer la necesidad de vivienda es la superficie en sí y no su valor» [FJ 5 c)]. Por lo que a técnica legislativa se refiere, resulta plausible que se haya seleccionado como base imponible una magnitud física, como son los metros cuadrados de superficie desocupada, en lugar de una magnitud dineraria que reflejara el valor de los inmuebles, como acontece con otros gravámenes análogos, como puede ser el impuesto navarro sobre viviendas deshabitadas, al que volveremos a hacer referencia posteriormente⁴²³. Y resulta laudable porque la base imponible constituye uno de los elementos más relevantes de la estructura del tributo en tanto que «es la magnitud [...] que resulta de la medición o valoración del hecho imponible» (art. 50.1 LGT) y, por tanto, ha de estar en consonancia con el hecho imponible que se grava. En este caso, el acierto responde a que esta base imponible se encuentra alineada con la finalidad extrafiscal que el tributo persigue, y no tanto con la capacidad económica que exterioriza el contribuyente, constituyendo la mejor prueba de que no se grava la propiedad de la vivienda *per se*, sino por el hecho de que la misma se mantiene desocupada de forma permanente e injustificada.

A mayor abundamiento, el Tribunal Supremo ha reiterado en la STS núm. 672/2022, de 3 de junio, lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en relación con la base imponible del impuesto catalán y ha descartado que el legislador haya incurrido en arbitrariedad por haber seleccionado el número de metros cuadrados de vivienda desocupada, en lugar del número de viviendas desocupadas, como magnitud determinante

⁴²³ En esta línea, ROVIRA FERRER sostiene que así, no solo se ha salvado «la necesaria vinculación que debe existir entre los elementos de cuantificación del tributo y la medida de la capacidad económica sometida a gravamen (puesto que los metros cuadrados de una vivienda sí que guardan una relación directa con la renta a pagar por su alquiler), sino que, al optar por esta forma de cuantificación, ha evitado los tradicionales problemas que acarrea el hacerlas tributar por su valor» (ROVIRA FERRER, I.: «La constitucionalidad del Impuesto catalán sobre Viviendas Vacías», cit., págs. 52 y 53).

de la base imponible. Asimismo, rechaza que ello suponga, como alega la parte recurrente, que contribuyentes que tienen un número menor de viviendas desocupadas (pero de mayor superficie) tributen en mayor medida, en contra de la finalidad extrafiscal del tributo. Al respecto, determina el Tribunal que «la opción del legislador de fijar la base imponible por metros cuadrados comporta un elemento de proporcionalidad en la carga impositiva, de forma que no se trate de forma distinta a quienes dispongan del mismo número de metros cuadrados de vivienda vacía, y cumplan de forma idéntica con el resto de requisitos establecidos» (FD 9).

Por su parte, la cuota íntegra se obtiene al aplicar a la base imponible los tipos de gravamen recogidos en la escala contemplada en el art. 12 LIVVCAT⁴²⁴. Se trata de una determinada cantidad de dinero por metro cuadrado que va aumentando progresivamente (de los 10 euros/m² a los 30 euros/m²) conforme se incrementa el número de metros cuadrados de viviendas sujetas al IVVCAT correspondientes a un mismo sujeto pasivo. Como bien apunta el Tribunal Constitucional, el carácter progresivo del impuesto «hace que el incentivo para arrendar las viviendas aumente según crece la superficie desocupada» [STC 4/2019, FJ c)]. Por otro lado, se pone de manifiesto que la carga tributaria no se modula en función de la duración de la desocupación sino con base en la dimensión del parque de viviendas vacías, es decir, lo que se desincentiva es la acumulación de metros cuadrados de vivienda desocupada. Por consiguiente, cuanto mayor es el stock de viviendas vacías del que se es titular, mayor es la carga impositiva que se ha de soportar. Piénsese que dos sujetos pasivos que a 31 de diciembre de 2021 posean 5.000 metros cuadrados de vivienda vacía tendrán que pagar, por lo que respecta al ejercicio 2021, una cuota tributaria de 50.000 €, independientemente de que uno de ellos hubiera mantenido dicha superficie desocupada durante tres años y otro durante cinco años.

A esto hemos de añadir que el art. 13 LIVVCAT, relativo a la cuota líquida del impuesto, «establece una bonificación porcentual y progresiva aplicable sobre la cuota íntegra, de forma que se reduce la carga tributaria del contribuyente que pone parte de sus viviendas en el mercado en alquiler asequible» (Preámbulo de la LIVVCAT). Los porcentajes de bonificación oscilan desde el 7,5%, aplicable cuando la ratio de viviendas

⁴²⁴ A continuación, reproducimos la escala prevista en el art. 12 LIVVCAT:

Base imponible hasta (número de m ²)	Cuota íntegra (euros)	Resto base imponible hasta (número de m ²)	Tipo aplicable (euros/m ²)
0	0	5.000	10,0
5.000	50.000	20.000	15,0
20.000	275.000	40.000	20,0
40.000	675.000	en adelante	30,0

destinadas a alquiler asequible en municipios catalanes en los que existe demanda fuerte y acreditada es del 5 al 10% sobre el total de viviendas sujetas al IVVVCAT, hasta el 75% cuando dicha ratio supera el 67%⁴²⁵.

A efectos de la aplicación de esta bonificación, la vivienda ha de ser de alquiler asequible de acuerdo con lo dispuesto en el art. 5 c) LIVVVCAT, concurriendo esa circunstancia cuando «el arrendatario satisface una renta inferior a la que fija para esta finalidad la orden del consejero competente en materia de vivienda que establece los precios máximos de las viviendas con protección oficial y otras disposiciones relativas al Plan para el derecho a la vivienda, respecto a cada uno de los municipios de fuerte y acreditada demanda de vivienda»⁴²⁶. Entendemos que lo que el legislador catalán pretende con ello es la aplicación cohesionada de las diversas medidas adoptadas a fin de mejorar el acceso a la vivienda, pues hubiera bastado con incluir en esta definición el contenido de la Disposición Transitoria primera de la LIVVVCAT, que fija las rentas máximas que han de abonarse para que una vivienda pueda considerarse en alquiler asequible en tanto quedan éstas establecidas por la referida orden del consejero competente en materia de vivienda.

Asimismo, el citado precepto exige que la duración del contrato en alquiler asequible sea de, como mínimo, tres años y que la renta fijada por dicha orden sea, en todo caso, un 25% inferior a la de mercado. En relación con esta última limitación, convenimos con MENÉNDEZ MORENO en que resulta «reseñable la insólita intervención de la LIVV en el mercado de alquiler de la vivienda (intervención que no se ha hecho, por ejemplo, con otros productos con precios autorizados como los precios de la leche de vacuno o el carbón)»⁴²⁷.

⁴²⁵ Los referidos porcentajes quedan recogidos en la siguiente tabla prevista en el art. 13.1 LIVVVCAT:

Porcentaje de viviendas destinadas a alquiler asequible	Bonificación (%)
Del 5% al 10%	10
Más del 10% y hasta el 25%	30
Más del 25% y hasta el 40%	50
Más del 40%	75
Más del 67%	100

⁴²⁶ Para MENÉNDEZ MORENO, la remisión a la orden del consejero competente en materia de vivienda que efectúa esta definición de «vivienda en alquiler asequible» constituye una «remisión normativa que “deslegaliza” la regulación» (MENÉNDEZ MORENO, A.: «Notas sobre la fiscalidad de la vivienda en tiempos de crisis», cit., pág. 164).

⁴²⁷ MENÉNDEZ MORENO, A.: «Notas sobre la fiscalidad de la vivienda en tiempos de crisis», cit., pág. 174.

c) Elemento subjetivo del impuesto

El IVVCAT es un impuesto personal en tanto que su cuota tributaria depende de la superficie total de vivienda desocupada de que es titular el sujeto pasivo y, además, requiere que este último haya ostentado la titularidad de la vivienda continuamente durante dos años. Por tanto, en este caso el elemento subjetivo del tributo es especialmente relevante por cuanto «el elemento objetivo del presupuesto de hecho sólo puede concebirse por referencia a una persona determinada, de tal suerte que ésta actúa como elemento constitutivo del propio presupuesto»⁴²⁸. Además, el carácter personal de este gravamen implica que se tiene en cuenta la situación global del sujeto pasivo concreto⁴²⁹, en este caso, la superficie total de vivienda desocupada. Y, en fin, se pone de relieve que cuanto mayor es el parque de viviendas que un sujeto mantiene desocupadas, tanto mayor es el incumplimiento de la función social de la propiedad en que incurre.

Concretamente, el art. 9 LIVVCAT configura el ámbito subjetivo del impuesto. Son sujetos pasivos del impuesto, a título de contribuyentes, las *personas jurídicas* propietarias, titulares de un derecho de usufructo, de un derecho de superficie o de cualquier otro derecho real que otorgue la facultad de explotación económica de viviendas vacías sin causa justificada durante más de dos años (art. 9.1 LIVVCAT). Nos interesa incidir en que, en definitiva, se trata de *derechos reales que otorgan la facultad de explotación económica*, lo que, de nuevo, deja entrever la verdadera manifestación de capacidad económica gravada, que es la titularidad de un patrimonio inmobiliario de características concretas y que, en esencia, se traduce en rentabilidad económica.

También son sujetos pasivos del IVVCAT los fondos de titulización que define el art. 15.1 de la Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial⁴³⁰, y los grupos fiscales [art. 5 e) LIVVCAT] y grupos de sociedades [art. 5 d) LIVVCAT], en los términos previstos en el art. 9.2 LIVVCAT⁴³¹. En cambio, quedan fuera del ámbito

⁴²⁸ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.; CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., pág. 82.

⁴²⁹ AA.VV. (Dir. MERINO JARA, I.): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 10.ª ed., Tecnos, Madrid, 2021, pág. 175.

⁴³⁰ El citado precepto dispone que: «Los fondos de titulización son patrimonios separados, carentes de personalidad jurídica, con valor patrimonial neto nulo, integrados: a) En cuanto a su activo, por los derechos de crédito, presentes o futuros, que agrupen de conformidad con lo previsto en el artículo 16; b) En cuanto a su pasivo, por los valores de renta fija que emitan y por los créditos concedidos por cualquier tercero».

⁴³¹ Será sujeto pasivo del IVVCAT un grupo fiscal o un grupo empresarial cuando ese conjunto de sociedades opte por acogerse al régimen de consolidación fiscal en lugar de tributar en régimen individual (art. 4 del Reglamento del impuesto). En tal caso, la representación del grupo es ostentada por la sociedad dominante y la base imponible del IVVCAT queda constituida por la totalidad de metros cuadrados de las viviendas sujetas al IVVCAT de las que son titulares las sociedades que integran el grupo, si bien, reducida en el número de metros cuadrados resultante de multiplicar un mínimo exento de 150 metros cuadrados por el número de personas jurídicas titulares de las viviendas. Sin embargo, teniendo en cuenta que el IVVCAT es un impuesto progresivo cuyos tipos impositivos aumentan conforme los metros cuadrados (base imponible) se incrementan, coincidimos con ORÓN MORATAL en que «es poco probable que se opte por tributar de forma consolidada» (ORÓN MORATAL, G.: «Las viviendas desocupadas como objeto de medidas constrictivas», cit., pág. 193).

subjetivo del impuesto, por estar exentas, las entidades del tercer sector de la red de viviendas de inserción que regula el Plan para el derecho a la vivienda y las entidades inscritas en el Registro de entidades y establecimientos de servicios sociales de Cataluña (art. 10.1 LIVVCAT).

Asimismo, desde el 1 de enero de 2022, son sujetos pasivos del IVVCAT, a título de contribuyentes, *las personas físicas* que tienen la condición de *grandes tenedores*, esto es, que son titulares de «un derecho de propiedad, de usufructo, de un derecho de superficie o de cualquier otro derecho real que otorgue la facultad de explotación económica de la vivienda, *de más de quince viviendas*» (art. 9.4 LIVVCAT). Y ello se debe a que el art. 3 de la Ley 2/2021, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público, ha introducido un cuarto apartado en el art. 9 de la Ley catalana 14/2015, ampliando, en este sentido, el ámbito subjetivo de aplicación del impuesto.

En relación con este elemento central de la estructura del IVVCAT -nos referimos al elemento subjetivo, en general-, sorprendía especialmente, como puso de manifiesto, desde un primer momento, ROVIRA FERRER, «la diferenciación que se realiz[aba] entre las personas físicas y jurídicas», pues «la única razón por la que parec[ía] motivada dicha diferencia [era] por el distinto grado de afectación que ambos tipos de personas generan en la práctica a la mencionada función social protegida (y es que es el principal motivo que ha dado lugar al tributo ha sido el elevadísimo número de tales viviendas que se encuentran en manos de entidades financieras), aunque no cabe duda de que, con independencia de quién sea su titular, cualquier vivienda desocupada de forma injustificada es susceptible de mejorar la situación en la que actualmente se encuentra el alquiler social (que, como consta en su Exposición de Motivos, no deja de ser la finalidad por la que se ha creado el impuesto)»⁴³².

Este planteamiento nos lleva inevitablemente a cuestionarnos si la no sujeción original de las personas físicas podría haber vulnerado tanto el principio de igualdad ante

⁴³² ROVIRA FERRER, I.: «La constitucionalidad del Impuesto catalán sobre Viviendas Vacías», cit., págs. 53 y 54. Por su parte, MENÉNDEZ MORENO sostiene que «el principio de generalidad tributaria, en el caso del IVVCAT resulta difícilmente compatible con la restricción de los sujetos pasivos del artículo 9 de su Ley reguladora, que lo hace recaer únicamente sobre las personas jurídicas o los grupos de sociedades. No se puede, por una parte, justificar el impuesto en el “incumplimiento de la función social de la propiedad de las viviendas por el hecho de permanecer desocupadas de forma permanente” (art. 1 LIVVCAT); y por otra, no gravar “todos” los que incumplen la referida función social, y entre ellos, por coherencia con dicha finalidad, a las personas físicas» (MENÉNDEZ MORENO, A.: «Nada es lo que parece. A propósito del Impuesto sobre las Viviendas Vacías, de la Ley de 21 de Julio de 2015, de la Generalidad de Cataluña», cit., págs. 16 y 17). En cambio, RUIZ GARIJO considera que la elección de someter a tributación únicamente a las personas jurídicas «no es antojadiza» en tanto que «según los informes y estudios actuales sobre el stock de la vivienda, se ha puesto de manifiesto cómo las entidades financieras han hecho su aparición como nuevos propietarios de inmuebles y como nuevos actores del sector, controlando más del 80 por ciento del total» (RUIZ GARIJO, M.: «Derecho a una vivienda e impuestos autonómicos sobre viviendas vacías en España. Una perspectiva constitucional», *Crónica Tributaria*, núm. 161, 2016, pág. 196).

la ley tributaria del art. 31.1 CE, como el principio de igualdad consagrado en el art. 14 CE⁴³³, ya que ante iguales manifestaciones de capacidad económica, la Ley establecía un diferente gravamen por razones de naturaleza *subjetiva*. Ambos preceptos, aunque tienen alcance distinto, prohíben en el fondo lo mismo: «que en supuestos iguales se otorgue un tratamiento desigual a personas o grupos de personas, salvo que exista una justificación razonable y el trato desigual no resulte desproporcionado»⁴³⁴.

Cabe anticipar que la Sala de lo Contencioso Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ya se ha pronunciado también sobre este extremo, en la sentencia núm. 988/2019 (rec. núm. 154/2016), de 17 de diciembre -de la que se han hecho eco numerosos pronunciamientos posteriores de esta misma Sala y Sección-, rechazando que se infringiera el principio de igualdad establecido en el art. 14 CE por el hecho de que el IVVCAT recayese exclusivamente sobre las personas jurídicas (fundamentalmente, entidades promotoras y entidades financieras) titulares de las viviendas sujetas al impuesto. Entiende, en fin, la Sección que las personas físicas «no están en una posición idéntica, ni similar, ni comparable a los efectos del art. 14 CE» (FD 5), pero sin aportar mayores razonamientos. A este respecto, añaden posteriormente las SSTSJ de Cataluña núm. 3838/2020 (rec. núm. 1892/2018), de 30 de septiembre, FD 6; y núm. 3844/2020 (rec. núm. 1902/2018), de 30 de septiembre, FD 5, el siguiente argumento que, pese a su difícil intelección, nos interesa reproducir: «no puede apreciarse una infracción del principio de igualdad ya que no se trata de términos de comparación válidos, según se exige por el TC para que sea relevante constitucionalmente una diferencia de trato. Todo ello entendiendo que pueden existir diferencias de trato justificadas que el Legislador -legislando- y para la Administración -en aplicación- destinatarios obligados para contrarrestar determinadas cargas que fomenten la salida al mercado de viviendas vacías que puedan dar respuesta a situación de carencia temporal».

Por su parte, la STS núm.672/2022, de 3 de junio, que resuelve el recurso de casación núm. 3706/2020, interpuesto contra la STSJ de Cataluña núm. 988/2019, ha ratificado la decisión de la Sala de instancia, declarando que «son indudables las diferencias entre personas jurídicas y personas físicas en el ámbito específico de la titularidad de viviendas, de ahí que la configuración del sujeto pasivo en las personas

⁴³³ El Tribunal Constitucional ha reconocido en numerosos pronunciamientos que el derecho a la igualdad ante la ley establecido en el art. 14 CE se reconoce a los españoles sin distinguir entre personas físicas y jurídicas y, por ello, las personas jurídicas de nacionalidad española también son titulares del mismo (entre otras, SSTC 99/1983, de 16 de noviembre; 20/1985, de 14 de febrero; 26/1985, de 22 de febrero; 39/1986, de 31 de marzo; 23/1989, de 2 de febrero; y 117/1998, de 2 de junio).

⁴³⁴ AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E.: «Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE», cit., pág. 90.

jurídicas, como originariamente estableció la Ley, no presente ningún elemento de arbitrariedad o vulneración del principio de igualdad y generalidad» (FD 7)⁴³⁵.

Como bien recuerdan los pronunciamientos mentados, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, la primera condición para que se entienda vulnerada la igualdad reconocida en el art. 14 CE es que estemos ante supuestos esencialmente iguales o que sean «términos de comparación homogéneos»⁴³⁶ (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 7). Sin embargo, no se ha de perder de vista que, dado que la diferencia de trato tiene lugar en el ámbito tributario, afecta también al principio de igualdad establecido en el art. 31.1 CE, y, por tanto, dicho juicio ha de plantearse en términos de capacidad económica. Y, en este punto, discrepamos del parecer del órgano judicial, ya que creemos que este requisito concurre en el caso que nos ocupa. Consideramos que se cumple, básicamente, porque dos viviendas idénticas, con los mismos metros cuadrados, desocupadas permanentemente durante el mismo tiempo (siempre más de dos años) y sin causa justificada, son términos equiparables desde el punto de vista del deber contribuir y, sin embargo, se sometían a la imposición del IVV CAT o no -diferente trato- dependiendo, en definitiva, de una circunstancia personal, condición o cualidad del sujeto, como es que el titular fuese persona física o jurídica.

No obstante, el diferente trato a supuestos iguales no implica directamente la vulneración del principio de igualdad, pues «la discriminación quedaría descartada si el trato desigual que se dispensa a personas en situación sustancialmente igual tiene una justificación objetiva y razonable»⁴³⁷. Si bien es cierto que el Tribunal Constitucional ha reconocido que «no existe una necesaria equiparación entre las personas físicas y las jurídicas, pues éstas son una creación del Derecho y, por tanto, corresponde al ordenamiento jurídico delimitar su campo de actuación» (SSTC 23/1989, de 2 de febrero, FJ 3; y 117/1998, de 2 de junio, FJ 4), también ha señalado que solo en aquellos supuestos

⁴³⁵ La argumentación empleada al efecto por el Tribunal Supremo es la siguiente: «Las alegaciones de la parte recurrente acerca de una pretendida vulneración del principio de igualdad en la configuración del sujeto pasivo, omiten el análisis del diferente tratamiento que el conjunto del sistema fiscal proporciona a la titularidad de inmuebles destinados a vivienda, según se trate de personas físicas o jurídicas. Son notables las diferencias entre el tratamiento jurídico en general, y fiscal en particular, de la propiedad de viviendas detenida por personas físicas, respecto al tratamiento otorgado a las personas jurídicas. También es incuestionable el distinto peso que unas y otras tienen en el sector del mercado de alquiler de viviendas, y por tanto es diferente la efectividad que pueden alcanzar en uno y otro colectivo las medidas que incorpora esta figura tributaria extrafiscal. Existe un amplio conjunto de vehículos de inversión inmobiliaria disponible para las personas jurídicas, algunos de los cuales gozan de un tratamiento legal específico muy ventajoso, precisamente con la finalidad de propiciar la inversión en vivienda para alquiler. Es el caso, muy destacable pero no el único, de las Sociedades Cotizadas de Inversión Inmobiliaria (SOCIMIS) reguladas en la Ley 11/2009 de 26 de octubre, que ha sido posteriormente modificada por la Ley 16/2012 de 27 de diciembre para flexibilizar sus requisitos de constitución, eliminar las barreras regulatorias y mejorar el tratamiento fiscal aplicable desde 2009). También de los fondos de titulización regulados en la Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial» [STS núm.672/2022 (rec. cas. núm. 3706/2020), de 3 de junio, FD 7].

⁴³⁶ STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 7.

⁴³⁷ STC 23/1989, de 2 de febrero, FJ 2.

en los que la finalidad de la medida prevista en la norma requiera un tratamiento diferente entre personas físicas y jurídicas, quedará a salvo el art. 14 CE (STC 23/1989, de 2 de febrero, FFJJ 4 y 5). Por tanto, habría que entrar a dilucidar si la finalidad extrafiscal que persigue el IVVCAT justificaba el diferente trato entre personas físicas y jurídicas.

Del análisis previo de los elementos esenciales del impuesto (hecho imponible, elementos de cuantificación y beneficios fiscales) se infiere que lo que persigue esta figura impositiva es *reducir la superficie de vivienda desocupada acumulada en zonas de acreditada necesidad de viviendas, y reconducirla al mercado del alquiler y, en especial, al del alquiler asequible*. En principio, el objeto del impuesto no nos parece que pudiese explicar el distinto tratamiento entre personas físicas y jurídicas. No obstante, antes de verter cualquier opinión al respecto, hemos de acudir a la Exposición de Motivos de la LIVVCAT, habida cuenta de que, de acuerdo con la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional, «los preámbulos y los debates parlamentarios “constituyen un elemento importante de interpretación para desentrañar el alcance y sentido de las normas”» (SSTC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 6; y 90/2009, de 20 de abril, FJ 6).

El Preámbulo de la LIVVCAT dispone que la finalidad de la norma es «reducir el stock de viviendas vacías y aumentar su disposición a alquiler social» pero no aporta ningún argumento que justifique que para ello se requiere un diferente trato entre personas físicas y jurídicas, por lo que podemos afirmar que el legislador no aporta justificación alguna a la exclusión de las primeras del ámbito subjetivo del impuesto.

Proseguiremos tratando de vislumbrar la verdadera razón de la disparidad de trato que albergaba la LIVVCAT analizando los argumentos que se ofrecieron durante su tramitación parlamentaria. En efecto, encontramos información más concreta respecto de la no sujeción de las personas físicas al impuesto en la sesión del Pleno del Parlamento de Cataluña núm. 43.1, en la que el *conseller d'Economia i Coneixement*, Andreu Mas-Colell, presenta, en nombre del Gobierno de la Generalitat, el Proyecto de ley del impuesto sobre viviendas vacías como una iniciativa que prevé «establecer un tributo para aquellos pisos que lleven más de dos años vacíos, que se encuentren en manos de grandes tenedores de viviendas y en aquellos municipios donde hay una fuerte demanda de vivienda de alquiler asequible». Concretamente, Mas-Colell explica que «las personas físicas no quedan incluidas, ya que se considera que el incumplimiento de la función social a que se refiere el hecho imponible no se da cuando el titular es una persona física, dado que en la mayoría de los casos esta titularidad afectará a pocas viviendas. Por otra

parte, cuando una o varias personas físicas son titulares de un número considerable de viviendas suelen constituir una sociedad en la que aportan dichos inmuebles»⁴³⁸.

Las premisas en las que se basa la no sujeción de las personas físicas al impuesto no nos llegan a convencer. De las palabras del *conseller* se colige que el IVVAT pretende recaer únicamente sobre grandes tenedores de viviendas, y a ello parece responder el hecho de que el impuesto tenga en cuenta la superficie total de vivienda desocupada que corresponde a un determinado contribuyente y el hecho de que cuanto mayor sea el stock de viviendas vacías de que un sujeto es titular, mayor sea el tipo de gravamen que soporta el contribuyente. También apuntaría en esta dirección la reducción que introdujo en la base imponible el art. 4.1 de la Ley 5/2017. No obstante, 150 metros cuadrados en concepto de mínimo exento se nos antoja una superficie un tanto reducida para un impuesto que pretende recaer sobre grandes tenedores de vivienda. En efecto, el mínimo exento -que inicialmente estaba fijado en 350 metros cuadrados- se incorporó para «reducir las cargas administrativas de los contribuyentes»⁴³⁹, que quedarían eximidos de presentar la autoliquidación correspondiente al impuesto, cuando el número total de metros cuadrados de viviendas vacías de su titularidad no superase tal superficie.

A nuestro modo de ver, una correcta vinculación de la tributación soportada a la finalidad perseguida exigiría haber sometido a imposición, desde el comienzo, tanto a las personas físicas como jurídicas que, de esta forma, dificultasen el cumplimiento de la función social de las viviendas en ámbitos de altas tensiones habitacionales, con independencia de que esta medida resultase más contundente en el caso de las personas jurídicas -como las entidades financieras y promotoras- que, generalmente, son las que poseen un número más elevado de viviendas vacías⁴⁴⁰. En efecto, esta circunstancia no justifica la desigualdad que introdujo la LIVVAT entre personas físicas y jurídicas, pues, aunque, ciertamente, sea menos frecuente que las primeras ostenten la titularidad

⁴³⁸ PARLAMENT DE CATALUNYA: *Diari de Sessions del Parlament de Catalunya, X legislatura, cinquè període, sèrie P - número 82*, 29 de octubre de 2014, pág. 46. Disponible en: <https://www.parlament.cat/document/dspcp/57888.pdf#page=45> (consultado por última vez el día 30/03/2021).

⁴³⁹ Así lo explica el *vicepresident del Govern i conseller d'Economia i Hisenda*, Oriol Junqueras i Vies, cuando presenta, para el Debate de Totalidad, el *Projecte llei de mesures fiscals, administratives, financeres i del sector públic; de creació de l'impost sobre el risc mediambiental de la producció, manipulació i transport, custòdia i emissió d'elements radiotòxics; de l'impost sobre begudes ensucrades envasades; de l'impost sobre grans establiments comercials, i de l'impost sobre les estades en establiments turístics* (número expediente 200-00020/11). Textualmente, dice así: «es preveu que en l'impost d'habitatges buits s'hi introdueixi un mínim exempt, fixat en 350 metres quadrats, per reduir les càrregues administratives dels contribuents» [PARLAMENT DE CATALUNYA: *Diari de Sessions del Parlament de Catalunya, XI legislatura, tercer període, Sèrie P - número 48*, 21 de diciembre de 2016, pág. 86. Disponible en: <https://www.parlament.cat/document/dspcp/183109.pdf#page=83> (consultado por última vez el día 30/03/2021)].

⁴⁴⁰ En esta línea, STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5.

de tan considerable número de viviendas vacías, no es imposible que esto suceda⁴⁴¹ y, de darse esta situación, la no sujeción al impuesto no estaría justificada, al menos, atendiendo a la finalidad de la Ley. A mayor abundamiento, esta desigualdad de trato nos parece innecesaria, pues si lo que pretende el legislador catalán es disuadir la acumulación de viviendas desocupadas y, por tanto, gravar a quienes poseen un significativo número de viviendas vacías, habría bastado, como ha apuntado algún autor, con «establecer un mínimo exento, como el previsto en el art. 11 de la Ley 14/2015, de 21 de julio, pero aplicable a la totalidad de obligados tributarios (personas físicas, jurídicas o entidades del art. 35.4 de la LGT)»⁴⁴².

Consideramos, por tanto, que el diferente trato entre personas físicas y jurídicas existente en la regulación original del IVVCAT *carecía de justificación objetiva y razonable* y que, por tanto, vulneraba tanto el principio de igualdad del art. 31.1 CE como la igualdad reconocida en el art. 14 CE. Esto supone que quedaría expedita la vía de amparo ante el Tribunal Constitucional al situarse no solo en el ámbito del art. 31.1 CE sino también «en la esfera del art. 14 CE; que sí puede ser objeto de amparo» (STC 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3). Sin embargo, somos conscientes de que, probablemente, no sería ésta la conclusión que alcanzara el Tribunal Constitucional, ni a la que, de hecho, ha llegado el Tribunal Supremo una vez ha resuelto el recurso de casación núm. 3706/2020. Nuestro vaticinio responde a que en las SSTC 16/2018, de 22 de febrero, FJ 10, y 32/2018, de 12 de abril, FJ 9, aunque no se llega a aplicar el canon de enjuiciamiento del art. 14 CE, se rechaza que la discriminación que deriva de prever, únicamente para las personas jurídicas, consecuencias sancionadoras por incumplir el deber de dar ocupación efectiva a la vivienda carezca de toda explicación racional y, por tanto, vulnere el principio de interdicción de la arbitrariedad que establece el art. 9.3 CE⁴⁴³. Entiende el

⁴⁴¹ En este sentido, NAVARRO GARCÍA señala que «[s]i bien es cierto que según algunos datos son las entidades financieras y las entidades de gestión de activos las que disponen de más inmuebles, también es cierto que existen numerosas propiedades en manos de personas físicas» (NAVARRO GARCÍA, A.: «Medidas fiscales para garantizar el Derecho de Acceso a la Vivienda: el recargo del IBI y otras medidas tributarias sobre las viviendas desocupadas», cit., pág. 59).

⁴⁴² ALONSO GIL, M.: «La anómala tributación de la vivienda vacía: especial referencia a las medidas de gravamen en el ámbito local», cit., pág. 53.

⁴⁴³ Entre otras, la STC 98/2018, de 19 de septiembre, recoge la doctrina constitucional concerniente a este principio: «En relación con el reproche de arbitrariedad en sentido estricto (art. 9.3 CE), la jurisprudencia del Tribunal parte de la premisa (ATC 20/2015, de 3 de febrero, FJ 5) de que “la calificación de ‘arbitraria’ dada a una ley exige una cierta prudencia, toda vez que es la ‘expresión de la voluntad popular’, por lo que su control de constitucionalidad debe ejercerse sin imponer constricciones indebidas al poder legislativo y respetando sus opciones políticas, centrándose ‘en verificar si el precepto cuestionado establece una discriminación, pues la discriminación entraña siempre una arbitrariedad, o bien, si aun no estableciéndola, carece de toda explicación racional, lo que también evidentemente supondría una arbitrariedad, sin que sea pertinente un análisis a fondo de todas las motivaciones posibles de la norma y de todas sus eventuales consecuencias’ (STC 45/2007, de 1 de marzo, FJ 4, y ATC 123/2009, de 30 de abril, FJ 8)”. De manera que, conforme declara la STC 100/2015, de 28 de mayo, FJ 5, “no corresponde a este tribunal interferirse en el margen de apreciación que corresponde al legislador democrático ni examinar la oportunidad de la medida legal para decidir si es la más adecuada o la mejor de las posibles, sino únicamente examinar si la decisión adoptada es plenamente irrazonable o carente de toda justificación (STC 156/2014, FJ 6)”» (FJ 6). En idéntico sentido, entre las más recientes, SSTC 149/2020, de 22 de octubre, FJ 6; y STC 112/2021, de 13 de mayo, FJ 5.

máximo intérprete de la Constitución que «la notoriedad de la utilización de las viviendas como bien de inversión predicable en las personas jurídicas, frente al natural ejercicio del derecho a la vivienda propio de las personas físicas, podría justificar razonablemente que el legislador asociase consecuencias diversas al incumplimiento del deber de dar efectiva habitación a la vivienda cuando su titular es una persona jurídica».

Ciertamente, debemos reconocer que la forma de proceder de la LIVVCAT, en su versión original, no era descabellada, habida cuenta de que las personas jurídicas generalmente, como hemos indicado, están en posesión de un número más elevado de viviendas vacías, y de que, a diferencia de las personas físicas, nunca podrían hacer uso de su propia vivienda para la finalidad que le es propia, que es la de servir de techo bajo el que las personas puedan desarrollarse con normalidad y dignidad dentro de la sociedad, por lo que es más fácil presumir meros fines de inversión o, incluso, de especulación inmobiliaria, en la actuación de tales entidades, especialmente, cuando no ofrecen sus viviendas en alquiler o venta. Sin embargo, hemos de insistir en que la diferente condición del titular de la vivienda resulta irrelevante a efectos de la consecución del objetivo que persigue el IVVCAT, que no es otro que coadyuvar al cumplimiento de la función social de la propiedad de vivienda o, en términos más concretos, disminuir el número de viviendas que se mantienen desocupadas con carácter permanente, por un mismo sujeto, en zonas de alta demanda residencial.

En definitiva, podemos entender que el diferente trato entre personas físicas y jurídicas no responda a la mera condición del sujeto, sino que encuentre su justificación en la diferente utilización que, por su distinta condición, puede hacer de la vivienda. Piénsese que una persona física puede ser titular de una segunda vivienda, cuya superficie sea superior a los 150 metros cuadrados⁴⁴⁴, y que precisamente no la arriende por este motivo, es decir, por su voluntad de usar el inmueble como segunda residencia. Sin embargo, esto mismo nunca sería extrapolable a una persona jurídica. En cambio, cuando se trata de grandes tenedores de vivienda, a nuestro juicio, las personas físicas y las jurídicas son equiparables y no está justificado el trato dispar entre ellas. La razón es clara: si lo que persigue la LIVVCAT es desincentivar el incumplimiento de la función social que se produce cuando la desocupación afecta a un número considerable de viviendas, es evidente que en ambos casos el incumplimiento es equivalente, sin que resulte posible recurrir al «natural ejercicio del derecho a la vivienda propio de las

⁴⁴⁴ Recuérdese que el IVVCAT persigue, fundamentalmente, el arrendamiento de las viviendas. Buena muestra de ello es que la ocupación de la vivienda se acredita «si su propietario dispone de un título, como el de arrendamiento o cualquier otro análogo, que habilita la ocupación, y se justifica documentalmente por cualquier medio de prueba admisible en derecho» (art. 6 LIVVCAT). Y, en fin, así lo ha constatado el propio Tribunal Constitucional en la STC 4/2019, señalando que: «Efectivamente, los rasgos del impuesto sobre las viviendas vacías que se han descrito confirman que está orientado a que aumente el stock de viviendas en alquiler, lo que no es el caso del IBI» [FJ 5 f)].

personas físicas»⁴⁴⁵, puesto que parece inverosímil que una persona física pueda hacer uso propio de tan elevado número de viviendas.

Por esta razón, no podemos sino estimar certera la reciente decisión del legislador catalán de incluir a las personas físicas, grandes tenedores de viviendas, en el ámbito subjetivo de aplicación del impuesto mediante la modificación de la redacción del precepto que regula los sujetos pasivos (art. 9 LIVVCAT) en la línea de lo dispuesto en el art. 5.7 del Decreto-ley catalán 17/2019, de 23 de diciembre, de medidas urgentes para mejorar el acceso a la vivienda. Este último precepto, pese a haber sido declarado inconstitucional y nulo por «“afectar” al derecho de propiedad en contra de los preceptuado en los arts. 86.1 CE y 64.1 EAC» [STC 16/2021, de 28 de enero, FJ 5 h)], nos es ilustrativo a estos efectos en la medida en que extendía la consideración de «gran tenedor de viviendas», definida en el art. 5.9 de la Ley 24/2015, de 29 de julio, de medidas urgentes para afrontar la emergencia en el ámbito de la vivienda y la pobreza energética, a las personas físicas que dispusieran de la titularidad de más de 15 viviendas, con las mismas excepciones previstas en dicho precepto para las personas jurídicas.

d) Otros aspectos relativos a la configuración del impuesto

Por su parte, el art. 15 LIVVCAT impone a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de presentar la autoliquidación del mismo, de manera telemática, entre los días 1 y 20 del mes de marzo siguiente a la fecha de devengo del impuesto (art. 5 del Reglamento del Impuesto sobre las Viviendas Vacías), salvo que no resulte ninguna cantidad a ingresar por tratarse de las entidades exentas en virtud del art. 10.1 LIVVCAT o por no superarse el mínimo exento fijado en el art. 11.1 de esta misma Ley.

Finalmente, la gestión y recaudación del impuesto en todo el territorio de Cataluña es competencia de la delegación Territorial de la Agencia Tributaria de Cataluña en Barcelona, y de su inspección se encarga la Inspección Territorial de Cataluña (art. 16 LIVVCAT y 6 del Reglamento del Impuesto sobre las Viviendas Vacías).

3.3. El nuevo impuesto sobre las viviendas vacías de la Comunidad Valenciana

El 1 de enero del pasado año 2021 entró en vigor la Ley 3/2020, de 30 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat 2021, cuyo art. 33⁴⁴⁶ establece un impuesto sobre viviendas vacías de características análogas a las del tributo catalán que acabamos de analizar.

⁴⁴⁵ SSTC 16/2018, de 22 de febrero, FJ 10; y 32/2018, de 12 de abril, FJ 9.

⁴⁴⁶ Dicho precepto ha sido modificado por los arts. 15, 16 y 18 de la Ley 7/2021, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat 2022.

Se trata también de un impuesto propio autonómico, de naturaleza directa y finalidad extrafiscal, que ha sido creado «como instrumento para incentivar la oferta de alquiler en el ámbito de aplicación del impuesto y garantizar la función social de la propiedad de vivienda» (art. 33.Uno). Igualmente, posee carácter finalista, previéndose la afectación del producto de lo recaudado a actuaciones protegidas por los planes de vivienda, especialmente en los municipios de los cuales provenga la recaudación (art. 33.Tres).

Pese a que resulta evidente que la configuración legal del impuesto catalán ha inspirado el diseño del régimen jurídico de este nuevo tributo valenciano es preciso señalar que el hecho imponible de este último se define de una forma, a nuestro juicio, más acertada por cuanto resulta más acorde con la propia naturaleza de la medida de que se trata y más representativa de la manifestación de capacidad económica que se grava, aunque por motivos extrafiscales principalmente. Así, constituye el hecho imponible del impuesto valenciano «la tenencia de viviendas declaradas deshabitadas en los términos de la Ley 2/2017, de 3 de febrero, de la Generalitat, por la función social de la vivienda de la Comunitat Valenciana» (art. 33.Cuatro). A este respecto, cabe señalar que el art. 14 de la mencionada norma dispone que «se entiende por vivienda deshabitada aquella que, siendo propiedad de un gran tenedor, sea declarada como tal mediante resolución administrativa por incumplir su función social al no ser destinada de forma efectiva al uso residencial legalmente previsto o por permanecer desocupada de forma continuada durante un tiempo superior a un año, sin que concurra causa justificada de desocupación».

Esta nueva figura impositiva es también un impuesto personal que atiende a la superficie de las viviendas inscritas en el Registro de Viviendas Deshabitadas de la que es titular el sujeto pasivo a fecha de devengo del impuesto y cuya cuota íntegra se obtiene aplicando al número de metros cuadrados que constituyen la base imponible una serie de tipos de gravamen progresivos ligeramente inferiores a los previstos para el impuesto catalán, en tanto que el tipo mínimo se fija en 7,5 euros/m² (frente a los 10 euros/m² del impuesto catalán) y el máximo en 22,5 euros/m² (frente a los 30 euros/m² del impuesto catalán)⁴⁴⁷.

⁴⁴⁷ Los tipos impositivos referidos quedan recogidos en la siguiente escala contemplada en el art. 33.Siete de la Ley 3/2020:

Base imponible hasta (número de m ²)	Cuota íntegra (euros)	Resto base imponible hasta (número de m ²)	Tipo aplicable (euros/m ²)
0	0	5.000	7,5
5.000	37.500	20.000	11,25
20.000	206.250	40.000	15
40.000	506.250	en adelante	22,5

Por lo que respecta a la base imponible, cabe precisar que el tributo valenciano atiende al «número total de metros cuadrados construidos, incluidas zonas comunes, de las viviendas inscritas en el Registro de Viviendas Deshabitadas de que sea titular el sujeto pasivo en la fecha de devengo del impuesto», la cual se fija el 31 de diciembre de cada año (arts. 33.Seis y Ocho de la Ley valenciana). A diferencia de la regulación catalana, la valenciana hace alusión expresa al Registro de Viviendas Deshabitadas, que se erige en un instrumento fundamental para la aplicación del impuesto, la cual no había sido posible hasta que dicho Registro no ha sido puesto en funcionamiento una vez ha sido regulado por el Decreto 130/2021, de 1 de octubre, del Consell, de aprobación del reglamento para la movilización de viviendas vacías y deshabitadas⁴⁴⁸. La importancia de este Registro se debe a que la Consejería competente en materia de vivienda ha de facilitar la relación de titulares e inmuebles inscritos en él «dentro de los tres primeros meses del año natural posterior a la finalización del periodo impositivo», que coincide con el año natural (art. 33.Doce de la Ley)⁴⁴⁹.

La inscripción en este Registro requiere que la vivienda previamente haya sido declarada como deshabitada una vez se haya resuelto el procedimiento declarativo de vivienda deshabitada a que se refiere el art. 14 de la Ley 2/2017. Y a ello se debe que el hecho imponible del impuesto haga referencia a la declaración de vivienda deshabitada, pese a que la versión original de la Ley reguladora del impuesto, antes de su modificación por la Ley 7/2021, de 29 de diciembre, únicamente definía el hecho imponible como «la tenencia de viviendas vacías no ocupadas en los términos» de la Ley 2/2017, de 3 de febrero, de la Generalitat, por la función social de la vivienda de la Comunitat Valenciana, introduciendo de manera sucinta el concepto de «vivienda vacía», a los efectos de la aplicación del tributo, como aquella que (a) no se destina de forma efectiva al uso residencial legalmente previsto; y (b) se encuentra permanentemente desocupada por un periodo superior a dos años, sin causa justificada.

Se trataba del periodo que se fijó para el primer año de vigencia de la Ley 2/2017 [art. 15.1 b) de la norma], el cual posteriormente se vio reducido a un año⁴⁵⁰. Por tanto, no parecía lógico que se mantuviera el periodo de desocupación en dos años cuando se

⁴⁴⁸ Según informa una nota de prensa de la Generalitat Valenciana, con fecha de 21 de abril de 2022, la Vicepresidencia Segunda y Conselleria de Vivienda y Arquitectura Bioclimática, a través de la Dirección General de Emergencia Habitacional, ha iniciado las primeras declaraciones de viviendas deshabitadas que pasarán a inscribirse en el Registro autonómico de Viviendas Deshabitadas y que afectan a 466 viviendas [GENERALITAT VALENCIANA: «La Conselleria de Vivienda inicia las primeras declaraciones de viviendas deshabitadas». *Nota de prensa*, 2022. Disponible en: https://www.gva.es/es/inicio/area_de_prensa/not_detalle_area_prensa?id=994376 (consultado por última vez el día 29/04/2022)].

⁴⁴⁹ Inicialmente, la normativa reguladora del impuesto catalán no contemplaba periodo impositivo alguno, aunque era posible hallar en ella alguna tímida referencia a este elemento temporal.

⁴⁵⁰ El art. 15.1 b) de la Ley 2/2017 reduce a un año el plazo de desocupación continuada requerido a efectos de la declaración de vivienda deshabitada, a partir del 1 de marzo de 2018 (segundo año de vigencia de la norma).

requería -y se requiere-, para la cuantificación de la base imponible del impuesto, la inscripción de la vivienda en el Registro de Viviendas Deshabitadas, al que se darán traslado resoluciones declarativas de viviendas deshabitadas respecto de viviendas que se hubieran mantenido sin ocupación, de manera injustificada, durante un periodo de tiempo inferior. A mayor abundamiento, y en consonancia con lo anterior, estimamos que, en rigor, la definición legal del hecho imponible del IVVVAL debería haber hecho alusión, además de a «la tenencia de viviendas declaradas deshabitadas», a la circunstancia de que se hallen inscritas en el Registro autonómico de Viviendas Vacías.

Asimismo, se han introducido en el apartado Diez del art. 33 de la Ley 3/2020 una serie de bonificaciones sobre la cuota del impuesto que no estaban previstas inicialmente y que se harán efectivas mediante una solicitud de ingresos indebidos. Tales beneficios fiscales se contemplan, por un lado, para los casos de viviendas que, siendo objeto de una resolución declarativa de vivienda deshabitada con aprobación de medidas de fomento o acuerdo de intermediación, se les haya dado un uso habitacional que haya motivado una resolución de pérdida de vigencia de la declaración de vivienda deshabitada. Y, por otro lado, para los restantes supuestos en los que, por haberse dado uso habitacional a la vivienda durante un año, se solicite que se dicte resolución de pérdida de vigencia de la declaración de vivienda deshabitada.

Otra diferencia que presenta el impuesto valenciano respecto de su homólogo catalán radica en su ámbito subjetivo, pues en el caso del primero no son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, todas las personas jurídicas propietarias o titulares de derechos reales que posibiliten la explotación económica de las viviendas vacías, sino únicamente aquellas *personas jurídicas -y entes sin personalidad jurídica- que tengan la condición de grandes tenedores de viviendas* de acuerdo con lo dispuesto en el art. 16 de la Ley 2/2017, de 3 de febrero, por la función social de la vivienda de la Comunitat Valenciana, es decir, aquellas que «destinando su actividad a la construcción, promoción, intermediación o financiación de la construcción o de la compra de vivienda, dispongan de más de 10 viviendas en régimen de propiedad, alquiler, usufructo u otras modalidades de disfrute que les faculten para determinar los usos a que se destinan, y las excluyan del mercado de venta, alquiler o derecho de superficie [...]».

En línea con lo expuesto anteriormente en relación con el elemento subjetivo del homólogo impuesto catalán, nos parece reseñable que el ámbito subjetivo de este impuesto quede circunscrito a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica calificados como grandes tenedores de viviendas cuando el tenor literal del propio art. 16.1 hace referencia también a las personas físicas. En efecto, en este caso la diferencia de trato que produce la Ley reguladora del impuesto valenciano se nos antoja aún más difícil de justificar a efectos de entender respetada la igualdad que garantizan los arts. 14 y 31.1 CE. Aunque resulta menos frecuente que las personas físicas puedan ser calificadas

como grandes tenedores de viviendas por dedicarse a la construcción, promoción, intermediación o financiación de la construcción o de la compra de vivienda y disponer de más de 10 viviendas, no alcanzamos a comprender por qué, en el caso de que concurriera esta circunstancia, una persona física habría de quedar no sujeta al gravamen, únicamente por su condición, cuando es evidente que en este caso ni siquiera podría alegarse, como justificación, «el natural ejercicio del derecho a la vivienda propio de las personas físicas»⁴⁵¹.

Por último, cabe hacer referencia a la obligación que tiene la Generalitat Valenciana de adoptar, en virtud del apartado Trece del art. 33 de la Ley 3/2020, las medidas compensatorias o de coordinación a favor de los Ayuntamientos que hayan aprobado el recargo sobre inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente que contempla, en el ámbito del IBI, el art. 72.4 TRLRHL. Dichas medidas, de carácter anual, y cuyos términos, condiciones y procedimiento deben establecerse reglamentariamente, únicamente han de referirse a los importes del recargo que habría recaído sobre aquellas viviendas efectivamente gravadas por el impuesto autonómico y, en fin, deben ser adoptadas una vez acreditados los importes que correspondería haber aplicado en el año natural en el que se hubiera devengado el impuesto.

Es preciso señalar que este deber de compensación se impone, en términos equivalentes, a la Generalidad de Cataluña a través de la Disposición adicional primera de la Ley 14/201, reguladora de su impuesto sobre viviendas vacías. Sobre este particular tendremos ocasión de profundizar en un momento posterior de este trabajo. Baste aquí adelantar que el Tribunal Constitucional ha rechazado, en la tantas veces citada STC 4/2019, FJ 6 c), que se esté produciendo vulneración alguna del art. 6.3 LOFCA mediante la referencia que contiene dicha Disposición en relación con la obligación de la Generalidad de adoptar medidas compensatorias o de coordinación a favor de los Ayuntamientos que aprobasen el recargo del IBI en ordenanza municipal, una vez el Estado hubiera realizado el desarrollo reglamentario al que se refería originalmente el art. 72.4 TRLRHL. Concretamente, el Tribunal Constitucional determina que esta previsión, que ha de interpretarse hoy a tenor de la nueva redacción del recargo en la que ha desaparecido la referencia al reglamento (estatal), únicamente está dando cumplimiento a la exigencia contenida en el art. 6.3 LOFCA dirigida a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos sobre *materias imponibles* reservadas a las Corporaciones Locales⁴⁵². Estima el máximo intérprete de la Constitución que, a diferencia de lo que ocurre con el hecho imponible, la materia imponible del impuesto catalán sí coincide con

⁴⁵¹ SSTC 16/2018, de 22 de febrero, FJ 10; y 32/2018, de 12 de abril, FJ 9.

⁴⁵² El tenor literal del art. 6.3 LOFCA dispone que: «[...] Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro».

la del IBI y con la de su recargo, en tanto que aquél recaerá sobre inmuebles gravados por estos últimos.

4. LA IMPOSICIÓN SOBRE LA DESOCUPACIÓN DE LA VIVIENDA EN EL ÁMBITO LOCAL

4.1. El recargo del IBI sobre inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente

4.1.1. Consideraciones previas

El párrafo tercero del mencionado art. 72.4 TRLRHL concede a los Ayuntamientos la posibilidad de exigir un recargo de hasta el 50% de la cuota líquida del IBI a los sujetos pasivos de este tributo (personas naturales, personas jurídicas y entidades contempladas en el art. 35.4 LGT) titulares de derechos gravados por el mismo sobre «inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente». En este precepto se establece el comúnmente conocido como «recargo sobre viviendas desocupadas».

Este «recargo sobre viviendas desocupadas», regulado hoy en los apartados tercero, cuarto y quinto del art. 72.4 TRLRHL, fue introducido por el art. 17 de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales «para facilitar el acceso de todos los ciudadanos al disfrute de una vivienda digna y adecuada» (Preámbulo de la Ley 51/2002)⁴⁵³ y se mantuvo intacto, hasta que fue modificado, en un primer intento, por el art. 4.2 del Real Decreto-ley 21/2018, de 14 de diciembre, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, el cual fue derogado aproximadamente un mes después por Resolución de 22 de enero de 2019, del Congreso de los Diputados, al no conseguir los apoyos parlamentarios necesarios para su convalidación; y, posteriormente, por un nuevo Real Decreto, a saber, el Real Decreto-ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, el cual fue finalmente convalidado por el Congreso de los Diputados el 3 de abril de 2019, y cuyo art. 4.2 modifica exactamente en los mismos términos el art. 72.4 TRLRHL.

Señala la exposición de motivos de este nuevo Real Decreto-ley que «se modifica la regulación del recargo previsto para los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, mediante su remisión a la correspondiente normativa sectorial de vivienda, autonómica o estatal, con rango de ley, al objeto de que pueda ser aplicado por

⁴⁵³ NAVARRO GARCÍA, A.: «Medidas fiscales para garantizar el Derecho de Acceso a la Vivienda: el recargo del IBI y otras medidas tributarias sobre las viviendas desocupadas», cit., pág. 49.

los ayuntamientos mediante la aprobación de la correspondiente ordenanza fiscal». De este modo, la redacción vigente del recargo del IBI (art. 72.4 TRLRHL) ha quedado así:

«Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del impuesto. Dentro de este límite, los ayuntamientos podrán determinar mediante ordenanza fiscal un único recargo o varios en función de la duración del período de desocupación del inmueble.

El recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble en tal fecha, juntamente con el acto administrativo por el que esta se declare.

A estos efectos tendrá la consideración de inmueble desocupado con carácter permanente aquel que permanezca desocupado de acuerdo con lo que se establezca en la correspondiente normativa sectorial de vivienda, autonómica o estatal, con rango de ley, y conforme a los requisitos, medios de prueba y procedimiento que establezca la ordenanza fiscal. En todo caso, la declaración municipal como inmueble desocupado con carácter permanente exigirá la previa audiencia del sujeto pasivo y la acreditación por el Ayuntamiento de los indicios de desocupación, a regular en dicha ordenanza, dentro de los cuales podrán figurar los relativos a los datos del padrón municipal, así como los consumos de servicios de suministro».

Es bien sabido que, desde que se introdujo el recargo no ha sido posible su aplicación efectiva por parte de los Ayuntamientos a causa de la ausencia del *reglamento estatal* al que se remitía la anterior redacción del art. 72.4 TRLRHL para la determinación de las condiciones necesarias para otorgar el carácter de «inmueble de uso residencial desocupado con carácter permanente»; extremo sobre el que profundizaremos a continuación⁴⁵⁴.

⁴⁵⁴ La redacción originaria del recargo que ocupa en este momento nuestra atención se encontraba regulada en los párrafos tercero y cuarto del art. 72.4 TRLRHL. El tenor literal de los mismos disponía lo siguiente: «Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del impuesto. Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo y al que resultarán aplicable, en lo no previsto en este párrafo, sus disposiciones reguladoras, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble, juntamente con el acto administrativo por el que ésta se declare».

Resulta llamativo, e incluso paradójico, tal y como ha señalado algún autor⁴⁵⁵, que tras largos años de espera de un desarrollo reglamentario por parte del Estado que nunca ha llegado a producirse, se haya reformado la regulación de este recargo en el marco de una norma prevista únicamente «en caso de extraordinaria y urgente necesidad» (art. 86.1 CE). Al respecto, es preciso señalar que el grupo parlamentario Popular del Congreso interpuso el recurso de inconstitucionalidad núm. 2208/2019 contra el Real Decreto-ley 7/2019 al cuestionar la existencia de la urgencia necesaria para actuar mediante este tipo de norma. Sin embargo, el Tribunal Constitucional en la STC 14/2020, de 28 de enero, descarta que «desde la perspectiva netamente jurídica, alejada de valoraciones de oportunidad o conveniencia», se trate de una «creación “artificial” o “ad hoc” por el Gobierno de la situación de urgencia, como denuncian los recurrentes, o, por decirlo en términos de nuestra doctrina, un exceso en el margen de apreciación del Gobierno o un uso arbitrario de la potestad del art. 86.1 CE» (FJ 4). Concretamente, entiende el máximo intérprete de la Constitución que se trata de una «situación acreditada de manera suficiente en este proceso y que reúne las características del art. 86.1 CE que legitiman a un Gobierno para revertirla o corregirla con urgencia, [...] ante los perjuicios concretos, precisos y determinados que para esas familias y hogares produce la situación actual y el retraso en la tramitación de esa ley en el parlamento (para una norma parecida, STC 93/2015, de 14 de mayo, sobre el Decreto-ley del Gobierno de Andalucía 6/2013, de 9 de abril, de medidas para asegurar el cumplimiento de la función social de la vivienda, FJ 9)» (FJ 4).

4.1.2. La controvertida naturaleza del recargo: ¿se trata de una figura tributaria diferente del Impuesto sobre Bienes Inmuebles?

Antes de abordar los efectos que la reciente reforma del «recargo sobre viviendas desocupadas» supone para su aplicación práctica y efectiva, cabe detenernos en una cuestión que permanece invariable tras la modificación del art. 72.4 TRLRHL, y que no es otra que la controvertida naturaleza de este gravamen. El motivo de tal controversia se debe a que un sector de nuestra doctrina tributarista ha venido defendiendo que la figura que nos encontramos analizando, pese a su denominación legal, no constituye verdaderamente un recargo, sino que se acerca más a un nuevo tributo, de ámbito municipal y potestativo, que se imbrica en el conjunto de la norma reguladora del IBI⁴⁵⁶.

⁴⁵⁵ IRANZO CERESO, J. D.: «El recargo en el Impuesto sobre bienes inmuebles por la desocupación con carácter permanente de los inmuebles de uso residencial: una regulación inacabada y las múltiples soluciones posibles», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2019, pág. 15 (versión en línea).

⁴⁵⁶ Conforman este sector doctrinal, entre otros, ORÓN MORATAL, quien considera que se trata de un recargo con un presupuesto autónomo y distinto del del IBI, pues «requiere que se trate únicamente de inmuebles residenciales, pero que estén desocupados», dando como resultado una obligación distinta, para unos sujetos pasivos que no serán todos los del tributo base (ORÓN MORATAL, G.: «Las viviendas desocupadas como objeto de medidas constrictivas», cit., pág. 184). Asimismo, en este sentido, POVEDA BLANCO, F.: *Manual de Fiscalidad Local*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, pág. 249; ALÍAS

Cualquier opinión fundada al respecto requiere del análisis de la configuración legal de los elementos esenciales de la prestación tributaria en cuestión. La mera lectura del cuarto apartado del art. 72 TRLRHL nos permite detectar fácilmente la existencia de elementos comunes con el IBI, lo que resulta lógico teniendo en cuenta que esta figura que nos encontramos analizando se enmarca en su regulación legal. Es el caso de los sujetos pasivos, que son para ambos las personas naturales y jurídicas, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad o un patrimonio separado susceptible de imposición jurídica (art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), que ostenten la titularidad de un derecho real de usufructo, de superficie, de propiedad o de una concesión administrativa sobre los inmuebles que integran sus respectivos ámbitos objetivos (art. 63 en relación con el art. 61 TRLRHL). Igual ocurre con la liquidación tanto del recargo como del impuesto sobre el que recae, que tiene carácter anual y es competencia exclusiva de los Ayuntamientos (art. 77.1 TRLRHL). Por último, cabe indicar que, aunque, naturalmente, los elementos de cuantificación del impuesto y su recargo no son coincidentes, la base imponible de este último está constituida por la cuota líquida del primero⁴⁵⁷, a la cual se le podrá aplicar un porcentaje que podrá alcanzar hasta el 50%.

Si bien es cierto que el recargo comparte, parcialmente, su regulación con el IBI, no es menos cierto que divergen en algunos elementos de enjundia. Por un lado, cabe indicar que mientras que el devengo del IBI se sitúa el primer día del periodo impositivo, esto es, el 1 de enero (art. 89.1 y 2 TRLRHL), el del recargo, sin embargo, tiene lugar el 31 de diciembre, generando, como expondremos más adelante, problemas nada desdeñables en la aplicación del recargo y llevando a gran parte de la doctrina tributarista, y a nosotros mismos, a entender que, pese a que formalmente el art. 72.4 TRLRHL utiliza el término «recargo», se trata de una nueva figura impositiva local⁴⁵⁸.

CANTÓN, M.: «A vueltas con el recargo de hasta un 50 por cien en el IBI de las viviendas desocupadas», *Revista digital CEMCI*, núm. 25, 2015, págs. 11-16; PÉREZ ROYO, I.: «Capítulo XVI. Los impuestos municipales», en AA.VV. (Dir. PÉREZ ROYO, F.): *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 15.ª ed., Tecnos, Madrid, 2021, pág. 1073; PIÑA GARRIDO, L.: «¿Un impuesto sobre viviendas desocupadas en Cataluña?», cit., pág. 38; y NAVARRO GARCÍA, A.: «Medidas fiscales para garantizar el Derecho de Acceso a la Vivienda: el recargo del IBI y otras medidas tributarias sobre las viviendas desocupadas», cit., pág. 50.

⁴⁵⁷ Al establecerse el recargo sobre la cuota del IBI y no sobre su base imponible, se encuadraría, siguiendo la terminología acuñada por CORTÉS DOMINGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario Español*, 1ª ed., Tecnos, Madrid, 1968, pág. 509, en la modalidad de recargos denominados «cuotas de formación compleja», esto es, «aquellos supuestos en los cuales, sobre la cuota de un determinado tributo, se establece un recargo que cumple la función de aumentar la cuota previa» (GARCÍA FRÍAS, M.ª A.: *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994, págs. 42 y 43).

⁴⁵⁸ NAVARRO GARCÍA, A.: «Medidas fiscales para garantizar el Derecho de Acceso a la Vivienda: el recargo del IBI y otras medidas tributarias sobre las viviendas desocupadas», cit., pág. 50.

Por otro lado, hemos de tener en cuenta que la exacción del recargo requiere además del acto administrativo de liquidación, una declaración municipal mediante la que se determine la desocupación permanente del inmueble de uso residencial⁴⁵⁹. Por tanto, se entiende que, aunque la liquidación del recargo tenga carácter anual, deberá ser practicada en el ejercicio siguiente, una vez haya sido declarada la desocupación⁴⁶⁰. Cabe añadir que mediante la reciente modificación del art. 72.4 TRLRHL se ha añadido un quinto párrafo que dispone que, con anterioridad a dicho acto administrativo de declaración, el Ayuntamiento habrá debido dar audiencia al sujeto pasivo y habrá debido acreditar que concurren los indicios de desocupación recogidos en la correspondiente ordenanza fiscal.

Entre otros, PÉREZ ROYO es uno de los autores que defiende, con acierto, que «este recargo está diseñado en el TRLRHL como un gravamen perfectamente diferenciado del IBI y, por tanto, con perfiles propios», tal y como «acredita el que se trate de un gravamen de exacción potestativa y no obligatoria, con diferente fecha de devengo y con un procedimiento de gestión radicalmente diferente al del IBI»⁴⁶¹. En este mismo sentido, PIÑA GARRIDO señala que «un recargo no es más que un tipo adicional que se suma al tipo de gravamen de un impuesto, de cuya estructura no se altera ningún elemento más» y, teniendo en cuenta que el devengo del recargo no coincide con el del IBI, «[e]sto ya altera completamente la estructura del tributo y convierte este “recargo” en un impuesto nuevo, diferente, complementario del IBI»⁴⁶². Asimismo, se ha puesto de manifiesto que la naturaleza de este recargo es distinta de la de los recargos previstos en el art. 10 TRLRHL, es decir, los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo (art. 27 LGT) y los recargos del periodo ejecutivo (art. 28 LGT)⁴⁶³, pues este recargo no es una mera obligación tributaria accesorio de la obligación tributaria principal con una finalidad sancionadora, disuasoria o indemnizatoria, sino que la finalidad de este recargo es claramente extrafiscal⁴⁶⁴: fomentar el acceso a una vivienda digna y adecuada, incrementando la carga fiscal de los titulares de derechos sobre bienes inmuebles desocupados de forma permanente.

En efecto, el Tribunal Constitucional ha reconocido el carácter extrafiscal de este recargo en la conocida STC 4/2019, de 17 de enero, en la que enjuicia, como bien sabemos, la alegada vulneración del art. 6.3 LOFCA derivada de la equivalencia entre el impuesto catalán sobre las viviendas vacías y el IBI y su recargo. Textualmente, el

⁴⁵⁹ PÉREZ ROYO, I.: «Capítulo XVI. Los impuestos municipales», cit., pág. 1073.

⁴⁶⁰ POVEDA BLANCO, F.: *Manual de Fiscalidad Local*, cit., pág. 249.

⁴⁶¹ PÉREZ ROYO, I.: «Capítulo XVI. Los impuestos municipales», cit., pág. 1061.

⁴⁶² PIÑA GARRIDO, L.: «¿Un impuesto sobre viviendas desocupadas en Cataluña?», cit., pág. 38.

⁴⁶³ ALÍAS CANTÓN, M.: «A vueltas con el recargo de hasta un 50 por cien en el IBI de las viviendas desocupadas», cit., pág. 12.

⁴⁶⁴ BILBAO CASTRO, I.: «Problemas con el IBI de las viviendas desocupadas», *Boletín jurídico*, mayo 2015. Disponible en: <http://boletinjuridicogtt.es/problemas-con-el-recargo-en-el-ibi-de-las-viviendas-desocupadas/> (consultado por última vez el día 16/04/2021).

supremo intérprete de la Carta Magna admite que este recargo posee «una finalidad extrafiscal, como expresa el preámbulo de la Ley 51/2002, que lo creó “para facilitar el acceso de todos los ciudadanos al disfrute de una vivienda digna y adecuada” (apartado III)» [FJ 6 b)]. Lo anterior -indica el Tribunal- no modifica la naturaleza del impuesto en el que se enmarca, insistiendo en que es habitual que tributos que persiguen principalmente un fin recaudatorio introduzcan en alguno de sus elementos «ciertas finalidades de estímulo o incentivo a determinadas conductas [STC 122/2012, de 5 de junio, FJ 4]», tal y como ocurre en este caso en el IBI, que es un tributo local que «persigue un fin principalmente fiscal (sin perjuicio de que para la modulación de la carga tributaria se haya asumido algún criterio extrafiscal)» [FJ 6 b)].

En resumidas cuentas, el máximo intérprete de la Constitución ha concluido que el mencionado recargo «se asemeja a un tipo incrementado que la ley permite establecer a los ayuntamientos», que «depende del resto de la regulación del impuesto en la que se integra, sin que pueda considerarse como un tributo autónomo a los efectos de la prohibición de duplicidad del art. 6.3 LOFCA» [FJ 6 b)]⁴⁶⁵.

La conclusión que alcanza el Tribunal Constitucional en relación con el recargo del IBI se basa, fundamentalmente, en que el mismo se ubica en el art. 72 TRLRHL, esto es, dentro de la regulación de sus tipos de gravamen, por lo que considera que el legislador estatal «no ha concebido el recargo como una figura independiente del IBI, sino como uno de los factores relevantes para su cuantificación, lo que nos lleva a descartar que pueda considerarse como un hecho imponible autónomo a efectos de la prohibición del artículo 6.3 LOFCA, que -recordemos- veda a los tributos propios de las Comunidades Autónomas “recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales” y no otra cosa» [FJ 6 b)].

De la misma manera que se ha puesto de manifiesto en numerosos pronunciamientos que la «naturaleza propia y específica» de una prestación patrimonial de carácter público -y dentro de ellas, las de naturaleza tributaria- no puede depender meramente del *nomen iuris* o denominación legal que el legislador haya decidido otorgarle, sino que para conocer su verdadera naturaleza es necesario atender a su presupuesto de hecho y penetrar en su configuración y estructura jurídica⁴⁶⁶, consideramos que el argumento de la ubicación de la regulación del recargo dentro del

⁴⁶⁵ Según el Tribunal Constitucional, este recargo simplemente sería una «cuota de formación compleja», es decir, un elemento de cuantificación del tributo principal o base, que provoca un incremento de su cuota previa por motivos extrafiscales, sin que se pueda considerar un tributo autónomo de aquél (GARCÍA FRÍAS, M.^a A.: *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, cit., págs. 32, 46 y 69).

⁴⁶⁶ En este sentido, entre otras, SSTC 296/1994, de 10 de noviembre, FJ 4; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 3; 73/2011, de 19 de mayo, FJ 4; 44/2015, de 5 de marzo, FJ 5; y 94/2017, de 6 de julio, FJ 6.

TRLRHL no es suficiente para desechar el carácter autónomo del mismo respecto del impuesto que, indudablemente, le sirve de base⁴⁶⁷.

Además, no hemos de ignorar que el establecimiento dentro del IBI de un tipo incrementado para inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente se puso sobre la mesa con anterioridad a la reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, LHL). En concreto, el art. 15 del Proyecto de Ley 621/000096 de Reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, preveía la introducción del mismo en el art. 73 LHL en los siguientes términos: «Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, el tipo de gravamen podrá alcanzar hasta el resultado de multiplicar por 1,5 el aplicable para los inmuebles de uso residencial». Sin embargo, se descartó finalmente esta posibilidad quedando configurado, tras la promulgación de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, como hoy lo conocemos, es decir, como un recargo sobre la cuota líquida del IBI⁴⁶⁸.

A nuestro juicio, la decisión del Tribunal Constitucional en relación con este recargo presenta ciertos inconvenientes que seguidamente señalaremos. En primer lugar, el hecho de que el Tribunal Constitucional haya considerado el recargo como un mero «incremento del tipo de gravamen» del IBI equivale a afirmar que éste simplemente *grava*

⁴⁶⁷ Los razonamientos que se expondrán seguidamente han sido plasmados en un trabajo anterior elaborado y publicado durante la elaboración de esta tesis doctoral, a saber: URBANO SÁNCHEZ, L.: «La constitucionalidad del impuesto catalán sobre las viviendas vacías: comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 4/2019, de 17 de enero», *Crónica Tributaria*, núm. 172, 2019, págs. 185-200. Por su parte, VARONA ALABERN tampoco comparte la decisión del Tribunal Constitucional de considerar que el recargo que nos encontramos analizando es una alícuota más o un plus del IBI. Entiende este autor, como nosotros, que se trata de un impuesto distinto del IBI y explica que «la naturaleza del recargo como impuesto distinto del IBI no obedece únicamente a las diferencias que existen en algunos de sus elementos esenciales (distinta extensión del aspecto material del hecho imponible, devengo, base imponible, tipo de gravamen), sino fundamentalmente se debe a la distinta finalidad y a la diferente función de cada tributo: el IBI es un impuesto genuinamente fiscal (aunque pueda tener algún elemento extrafiscal) que persigue recaudar fondos para que los ayuntamientos puedan afrontar sus gastos; mientras que el recargo es un impuesto genuinamente extrafiscal que pretende reducir un tipo de especulación inmobiliaria y ampliar la oferta de viviendas de alquiler» [VARONA ALABERN, J. E.: «El recargo del impuesto sobre bienes inmuebles aplicable a las viviendas desocupadas carácter permanente», en AA.VV. (Dir. VARONA ALABERN, J. E.): *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, Cizur Menor (Navarra), 2020, pág. 172].

⁴⁶⁸ Para ÁLVAREZ MENÉNDEZ «existen más argumentos en contra que a favor de considerar al recargo como un tipo de gravamen incrementado. Prueba de ello es que el citado artículo aclara quiénes serán los sujetos pasivos del recargo y contiene una remisión en bloque a las disposiciones reguladoras del IBI, en definitiva, a sus elementos estructurales, para completar su regulación. Si se hubiese querido establecer finalmente un tipo de gravamen incrementado no sería necesaria dicha aclaración». Admite esta autora que «[e]s cierto que el propósito del Proyecto de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas locales, presentado el 14 de octubre de 2002, era el de establecer un tipo de gravamen incrementado, y así se decía expresamente, pero la redacción definitiva eliminó por completo la fórmula ideada para penalizar a los propietarios de inmuebles de uso residencial desocupados permanentemente. La explicación pudo estar en el hecho de que a fecha de devengo del IBI aún no se podía acreditar la desocupación del inmueble» (ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», cit., pág. 226).

más la titularidad de un tipo concreto de bienes inmuebles, como son los de uso residencial desocupados con carácter permanente. Dicho de otro modo, de la STC 4/2019 se desprende que el recargo del IBI no grava propiamente la desocupación o el no uso de los bienes inmuebles de uso residencial, sino simplemente la titularidad de los mismos, si bien por motivos extrafiscales.

Ciertamente, esta última consideración es razonable y acorde con la naturaleza propia de un recargo legalmente establecido sobre la cuota de otro tributo principal⁴⁶⁹, ya que «si el recargo se establece sobre un tributo preexistente, y toma como base imponible la cuota del tributo base [...] difícilmente puede gravar algo distinto a la propia titularidad que se somete a gravamen en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles»⁴⁷⁰. El problema -primer y principal inconveniente que detectamos- radica en que si lo que grava el recargo es la titularidad de determinados derechos sobre los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, la capacidad económica que se somete a tributación no puede ser sino la misma que la del IBI, es decir, la que exterioriza la titularidad de esos bienes inmuebles, y esto supone entrar en contradicción con la propia doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en su jurisprudencia.

En concreto, se refuta claramente la conclusión alcanzada por el Tribunal Constitucional en los AATC 109/2017, de 18 de julio, FJ 5 a); 110/2017, de 18 de julio, FJ 5 a); 111/2017, de 18 de julio, FJ 5 a), consistente en que el análogo recargo sobre bienes inmuebles que no constituyen la residencia habitual del sujeto pasivo -o de terceros por arrendamiento o cesión de su uso- previsto en el art. 14.5 de la Norma foral 12/1989, de 5 de julio, del impuesto de bienes inmuebles de Gipuzkoa, en la redacción dada por el art. 1 de la Norma Foral 4/2012, de 4 de julio, grava *la riqueza real o potencial que exterioriza la no utilización de un bien o su uso no habitual*. Y, a la postre, supondría dejar de lado la consolidada doctrina constitucional relativa a las *rentas potenciales* que se introdujo, por primera vez, -ya lo hemos señalado en este mismo Capítulo- en la STC 37/1987, de 26 de marzo, relativa al impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas, y que, en relación específicamente con la infrautilización de las viviendas, se reiteró

⁴⁶⁹ CAZORLA PRIETO señala que este tipo de recargos -sobre bases o cuotas de otros tributos- se construyen «a partir de la base o la cuota del tributo principal, que constituye el punto de conexión; en uno y otro caso se va a parar al objeto y al hecho imponible del tributo principal. En efecto, tanto la base como la cuota de este último, que al mismo tiempo constituyen la base del recargo según la modalidad de que se trate, se construyen, [...] sobre el hecho imponible del tributo principal, por lo que al servir de base al recargo le trasladan el mismo hecho imponible, que es común así para tributo principal y recargo» (CAZORLA PRIETO, L. M.^a: *Recargos e impuesto sobre la renta de las personas físicas*, La Ley, Madrid, 1986, pág. 39).

⁴⁷⁰ ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «El recargo sobre inmuebles de uso residencial desocupados permanentemente: ¿una nueva reserva de hecho imponible que limita el poder financiero de las Comunidades Autónomas?», *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales: Ejemplar dedicado a VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario «Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario» (3ª parte)*, núm. 12, 2018, pág. 131.

posteriormente en la STC 295/2006, de 11 de octubre, concerniente a la imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF.

Fundamentalmente, la referida doctrina se basa, como sabemos, en el entendimiento de que esta riqueza potencial tiene origen en que el titular de los bienes inmuebles que los infrautiliza prescinde del rendimiento económico que eventualmente podría obtener de ejercer su derecho de propiedad con el debido respeto a la función social que le es inherente. En concreto, en la STC 295/2006, FJ 6, el máximo intérprete de la Constitución afirma, expresamente, que esta renta potencial deriva de la renuncia por parte del titular de los inmuebles urbanos no arrendados, al rendimiento que podría obtener si los arrendara.

En suma, de la jurisprudencia sentada por el Tribunal Constitucional se infiere que la desocupación con carácter permanente de un bien inmueble de uso residencial constituye, *por sí misma*, una manifestación de riqueza potencial, distinta, por tanto, de la riqueza que revela el hecho imponible del IBI. Sin embargo, no es esto lo que se colige de la STC 4/2019 que nos ocupa.

La adopción de una conclusión relativa al recargo, coherente con la línea seguida por la jurisprudencia constitucional, habría conducido a un resultado bien distinto, pues, probablemente, se debería haber determinado que, tal y como sostiene un nutrido sector doctrinal, este gravamen constituye un impuesto distinto del propio IBI, que, como acabamos de apuntar, grava la renta potencial derivada de la desocupación permanente de un inmueble residencial y, que, en fin, presenta un hecho imponible autónomo a efectos del art. 6.3 LOFCA. Volveremos sobre este extremo más adelante.

Optar por la conclusión anterior habría implicado la necesidad de realizar el correspondiente análisis comparativo entre el IVVCAT y el recargo, lo que, sin duda alguna, habría entrañado mayores complejidades de cara a superar el límite impuesto por el art. 6.3 LOFCA, ya que, si bien es cierto que los elementos de cuantificación y, en especial, las bases imponibles del recargo y del impuesto catalán habrían resultado distintas, no es menos cierto que ambos tributos habrían compartido la manifestación de riqueza gravada y la razón de su exacción, que no es otra que disuadir del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad⁴⁷¹. A mayor

⁴⁷¹ La mayoría de las figuras tributarias que recaen sobre la infrautilización de los bienes tienen en común su marcada finalidad extrafiscal. De hecho, el Tribunal Constitucional en la STC 4/2019, en su FJ 5 f), equipara la finalidad del impuesto catalán sobre las viviendas vacías con la del impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas y con la de otro impuesto relacionado con el uso deficiente de bienes inmuebles, como es el impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas. Se vuelve a asimilar la finalidad de estos tributos, incluso de una manera más explícita, en la STC 28/2019. En ella, el Tribunal Constitucional manifiesta que «[d]e la misma forma que en los tributos señalados se pretendía estimular una adecuada explotación económica de las fincas rústicas, las dehesas, los solares y las viviendas, respectivamente, el impuesto sobre los activos no productivos persigue que las entidades con objeto mercantil destinen sus bienes y derechos a una actividad económica [FJ 4 B) a)].

abundamiento, la superación de dicho límite se nos antoja aún más difícil en tanto que, tras las últimas modificaciones introducidas en el art. 72.4 TRLRHL, la finalidad extrafiscal del recargo se proyecta en su propia regulación legal, al otorgarse la posibilidad a los Ayuntamientos de establecer, mediante ordenanza fiscal, uno o varios recargos dependiendo del periodo de tiempo de desocupación del inmueble y siempre dentro del límite del 50% de la cuota líquida del IBI. De este modo, en definitiva, se está modulando la carga tributaria en función de la finalidad extrafiscal pretendida: cuanto más tiempo se mantenga desocupado un inmueble de uso residencial, mayor carga tributaria podría ser soportada por el sujeto pasivo. Asimismo, cabe añadir que, a raíz de la reforma operada por el Real Decreto-ley de 2019, se ha dotado al recargo para inmuebles de uso residencial desocupados permanentemente de una regulación más pormenorizada, que nos parece que le confiere una mayor autonomía para su exacción respecto del impuesto que le sirve de base. En concreto, se ha eliminado la referencia que la redacción original del cuarto párrafo del art. 72.4 TRLRHL efectuaba en lo «no previsto» en el mismo a la regulación del IBI, y se ha añadido un quinto párrafo en el que se trata de delimitar el ámbito objetivo del recargo, es decir, concretar qué se entiende por «inmueble desocupado con carácter permanente» a efectos de la aplicación de este gravamen y especificar el procedimiento por el que los Ayuntamientos han de declarar que un inmueble tiene tal consideración.

Otro inconveniente del que creemos que adolece la decisión del Pleno del Tribunal Constitucional en lo concerniente al recargo radica en que la afirmación de que el mismo es, sencillamente, «un elemento más de cuantificación del IBI, inserto en la normativa de este tributo» [FJ 6 c)] no casa bien con el hecho de que el IBI se devengue el 1 de enero y su recargo el 31 de diciembre, pues, teniendo en cuenta que el devengo es «el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible» (art. 21.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), parece incongruente que un mismo hecho imponible se pueda realizar en dos fechas distintas dentro de un mismo periodo impositivo. Esta circunstancia relativa al aspecto temporal del recargo, a nuestro juicio, obliga a admitir que éste posee un hecho imponible propio y autónomo, aunque pueda no considerarse totalmente independiente respecto del hecho imponible del IBI⁴⁷².

⁴⁷² En esta línea, FERNÁNDEZ AMOR, entre otros autores, afirma que «el recargo tributario autonómico, aun siendo dependiente del tributo base en lo que el hecho imponible se refiere, presenta una caracterización propia del mismo que es óbice para concluir que existe una duplicación de hechos imponibles» (FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: *Análisis jurídico del recargo autonómico: relaciones con los tributos cedidos*, Cedecs, Barcelona, 1999, pág. 105). Asimismo, sobre la fijación del devengo del IBI y su recargo en momentos distintos se ha pronunciado ÁLVAREZ MENÉNDEZ, quien, en línea con lo que acabamos de afirmar, sostiene que «[s]i el devengo, según el artículo 21.1 LGT es “el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal”, y se han contemplado dos devengos diferenciados, es que estamos ante dos hechos imponibles diferenciados. Como vemos, sin dejar de reconocer su conflictiva naturaleza, el recargo del artículo 72.4 TRLRHL se podría cercar más a la figura de un tributo con un hecho imponible autónomo que a la de un mero tipo de

Tenemos claro, por consiguiente, que, tal y como afirma ÁLVAREZ MENÉNDEZ, el recargo tiene un hecho imponible propio que no es otro que «la titularidad de una clase de bienes inmuebles, concretamente de aquellos de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente»⁴⁷³. En efecto, la doctrina científica parece estar de acuerdo en que los recargos de carácter extrafiscal, como es este que nos encontramos analizando, pese a que recaen sobre la misma manifestación de riqueza que el impuesto sobre el que se basan, poseen un hecho imponible distinto, que coincide solo parcialmente con el de este último, dado que este tipo de recargos solo conciernen a ciertos elementos concretos del hecho imponible del impuesto principal sobre los que se quiere incidir en mayor medida⁴⁷⁴.

La razón de que, en su momento, se optara por el establecimiento de un recargo sobre la cuota líquida del IBI en lugar de un tipo incrementado se debe a la aprobación de una enmienda (núm. 225), que en virtud del art. 107 del Reglamento del Senado, formuló al Proyecto de Ley de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, el Grupo Parlamentario Popular en el Senado, con la que se pretendía facilitar «la gestión municipal, independizando el devengo del tributo en sentido estricto de las actuaciones de liquidación del recargo por inmueble desocupado»⁴⁷⁵. Por tanto, la preferencia por esta figura parece responder al deseo de desvincular el momento del devengo del impuesto y del recargo, para poder así separar el momento de sendas

gravamen incrementado» (ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», cit., pág. 226).

⁴⁷³ ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «El recargo sobre inmuebles de uso residencial desocupados permanentemente: ¿una nueva reserva de hecho imponible que limita el poder financiero de las Comunidades Autónomas?», cit., pág. 131.

⁴⁷⁴ Buena parte de los autores que han estudiado la figura del recargo coinciden en que «la imposición de un recargo tributario implica el establecimiento de un tributo que tiene un hecho imponible resultado de precisar algunas circunstancias de un hecho imponible preexistente» (FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: *Análisis jurídico del recargo autonómico: relaciones con los tributos cedidos*, cit., pág. 48). En esta línea, CAZORLA PRIETO y LLORENTE BRAGULAT comparten la convicción de que, con carácter general, el hecho imponible del tributo principal es el mismo que el del recargo que se establece sobre su base o su cuota, sin perjuicio de la existencia de «determinados recargos que inciden particularmente en una parte de la realidad gravada por el tributo principal y no en su totalidad», como son los de carácter extrafiscal (LLORENTE BRAGULAT, J. L.: «El concepto de deuda tributaria a efectos de determinación de las sanciones previstas en la Ley General Tributaria», *Anales de la Dirección General de lo Contencioso del Estado*, 1966-1973, vol. II, 1975, pág. 32, *apud* CAZORLA PRIETO, L. M.^a: *Recargos e impuesto sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 39). Añade CAZORLA PRIETO que, en el caso de estos últimos recargos «sólo es necesario gravar uno o varios de los elementos del hecho imponible del tributo principal, pero no todos, precisamente sólo aquellos sobre los que se quiera actuar en uno u otro sentido». Por consiguiente, «el hecho imponible de tributo y recargo principal sujeta una misma manifestación de capacidad económica, mas desde un punto de vista técnico-jurídico el hecho imponible de uno y de otro es, en efecto, distinto, si bien, por lo dicho, coincidente en parte» (CAZORLA PRIETO, L. M.^a: *Recargos e impuesto sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 40).

⁴⁷⁵ CONGRESO DE LOS DIPUTADOS. BOCG. Senado, Serie II, núm. 96-d, núm. exp. 121/000113, de 04/12/2002. Disponible en: <http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/PopUpCGI?CMD=VERLST&CONF=BRSPUB.cnf&BASE=PUW7&PIECE=PUW7&DOCS=1-1&FMT=PUWTXDFT.fmt&OPDEF=Y&QUERY=SEII2002120400960d.CODI>. (consultado por última vez el día 13/08/2020).

liquidaciones y hacer más fácil la gestión municipal de este último. No obstante, teniendo en cuenta que la coincidencia de las fechas del devengo de uno y otro no supondría impedimento alguno para que fueran exigidos en momentos distintos⁴⁷⁶, todo apunta a que, a la hora de situar el devengo del recargo al final del periodo impositivo, se estaba pensando en la necesidad de constatar a lo largo del año la desocupación del inmueble⁴⁷⁷.

En cualquier caso, el hecho de que las dos prestaciones -impuesto y recargo- se deban exigir en momentos diferentes -el IBI se devenga el 1 de enero y el recargo se devenga el 31 de diciembre-, lejos de suponer una facilidad, ha generado numerosos inconvenientes que van desde el constante cuestionamiento por parte de la doctrina científica de su verdadera naturaleza de recargo hasta dificultades e inseguridades en la propia dinámica del IBI.

En relación con esto, debemos plantearnos el supuesto consistente en la transmisión de cualquiera de los derechos que constituyen el hecho imponible del impuesto con posterioridad a la fecha del devengo del IBI, pero con anterioridad a la fecha del devengo del recargo. Pues bien, en esta situación, convenimos con GARCÍA MARTÍNEZ y JIMÉNEZ-VALLADOLID en que se daría la circunstancia de que «en el período impositivo en el que se produce la transmisión del inmueble en día distinto al 1 de enero y al 31 de diciembre, la persona obligada a satisfacer el IBI a título de contribuyente y la obligada a satisfacer el recargo se[rí]an distintas, el transmitente del bien, respecto al IBI, y al adquirente del mismo respecto al recargo»⁴⁷⁸.

De acuerdo con el art. 21.1 LGT la fecha del devengo «determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la

⁴⁷⁶ FERNÁNDEZ AMOR, aunque admite que no sería lo habitual, contempla como posible que la exigibilidad del impuesto y de su recargo no tenga lugar al mismo tiempo (FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: *Análisis jurídico del recargo autonómico: relaciones con los tributos cedidos*, cit., pág. 54). En este sentido, consideran GARCÍA MARTÍNEZ y JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS que «nada impide que, en determinados casos -y aquí tenemos un ejemplo-, el impuesto base y el recargo se gestionen de forma separada e, incluso, que la gestión de una y otra figura corresponda a Administraciones distintas» (GARCÍA MARTÍNEZ, A.; JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J.: «La fiscalidad especial sobre la vivienda vacía en España y en otros países de la Unión Europea», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 73, 2007, pág. 76).

⁴⁷⁷ Así lo piensan también ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», cit., pág. 226; y GARCÍA MARTÍNEZ, A.; JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J.: «La fiscalidad especial sobre la vivienda vacía en España y en otros países de la Unión Europea», cit., pág. 76.

⁴⁷⁸ GARCÍA MARTÍNEZ, A.; JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J.: «La fiscalidad especial sobre la vivienda vacía en España y en otros países de la Unión Europea», cit., pág. 77. En cambio, BILBAO CASTRO entiende que la legislación tributaria no permite distinguir entre «sujeto pasivo del tributo» y «sujeto pasivo del recargo». En consecuencia, si, de acuerdo con el supuesto planteado, al Ayuntamiento le consta que la vivienda ha permanecido desocupada de manera permanente durante el período impositivo, aplicará el recargo por vivienda desocupada con respecto a una persona que nada podía hacer para modificar dicha situación puesto que ya había transmitido su derecho. Por el contrario, el adquirente, que es el verdadero causante de la misma, no tendría, en principio, ninguna obligación tributaria al respecto [BILBAO CASTRO, I.: «Problemas con el IBI de las viviendas desocupadas», cit.

ley de cada tributo disponga otra cosa». Por tanto, a fecha de 1 de enero el transmitente sería el sujeto pasivo del IBI y, por ende, sería quien estaría legalmente obligado a su pago, sin perjuicio de que se pudiera plasmar en el contrato de compraventa un acuerdo por el que el comprador del inmueble se hiciera responsable del pago del IBI⁴⁷⁹. En cambio, en el caso del recargo, a fecha de 31 de diciembre, el sujeto pasivo no sería ya el transmitente sino el adquirente, pues será este último quien ostentaría la titularidad del inmueble de uso residencial desocupado con carácter permanente.

Cierto es que el art. 72.4 TRLRHL establece que el recargo «se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo», sin embargo, estimamos que el legislador no está identificando con ello al sujeto pasivo del recargo con el concreto sujeto pasivo del IBI, pues, de ser así, se hubiera hecho referencia al sujeto pasivo en singular o, lo que es más lógico, se habría omitido cualquier referencia a éste, en tanto que se daría por hecho que es el mismo que el del impuesto base, tal y como ocurre en el apartado 3 de este mismo precepto cuando se establece la posibilidad de incrementar los tipos impositivos fijados, con carácter general, en el apartado 1. Por consiguiente, creemos que este inciso contenido en el cuarto párrafo del art. 74.2 TRLRHL ha de interpretarse simplemente como una suerte de remisión al art. 63.1 TRLRHL, precepto que regula el elemento subjetivo del IBI.

Más allá de los problemas, en absoluto triviales, que el supuesto planteado puede ocasionar en la aplicación práctica del recargo, este caso, que de ningún modo puede ser considerado aislado o puntual, pone de manifiesto que existen «dos obligaciones tributarias diferenciadas»⁴⁸⁰ derivadas, por un lado, del IBI y, por otro, del recargo, y, a la postre, viene a afianzar nuestro parecer sobre la imposibilidad de asimilar este último

⁴⁷⁹ Sobre la posibilidad de repercutir la cuota tributaria del IBI a quien adquiere un inmueble con posterioridad al devengo del impuesto tuvo ocasión de pronunciarse la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo en la STS núm. 409/2016 (rec. cas. núm. 2110/2014), de 15 de mayo, FD 6, en los siguientes términos: «Cuando el art. 63.2 LHL establece que “Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación sin perjuicio de la facultad del sujeto pasivo de repercutir la carga tributaria soportada conforme a las normas de derecho común”, debe entenderse que el sujeto pasivo del impuesto, en este caso la vendedora, puede repercutirlo, sin necesidad de pacto. [...] Por ello *la regla general, en caso de ausencia de pacto en contrario, será que el vendedor que abone el IBI podrá repercutirlo sobre el comprador, en proporción al tiempo en que cada una de las partes haya ostentado la titularidad dominical y por el tiempo que lo sea*» (la cursiva es nuestra). Para una reflexión crítica sobre el mencionado pronunciamiento, véase GARCÍA BERRO, F.: «La controvertida caracterización del adquirente en relación con el IBI del año en curso», en AA.VV. (Dir. GARCÍA BERRO, F.): *La delimitación de los elementos esenciales del tributo ante el impacto de las reformas legales*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2017, págs. 361-378. En definitiva, el citado autor entiende, acertadamente, que «el primer párrafo del art. 63.2 TRLHL no establece por sí mismo una facultad del sujeto pasivo de repercutir el impuesto, sino que se limita a respaldar y admitir la posibilidad de que, conforme a normas de derecho común, dicha facultad pueda estar establecida o establecerse en el futuro» (*Ibidem*, pág. 378).

⁴⁸⁰ GARCÍA MARTÍNEZ, A.; JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J.: «La fiscalidad especial sobre la vivienda vacía en España y en otros países de la Unión Europea», cit., pág. 77 (nota al pie 71).

a un tipo incrementado del IBI, a un mero elemento de cuantificación del tributo, en contraposición a lo determinado en la STC 4/2019, FJ 6 c).

Siguiendo a GARCÍA FRÍAS, y tomando como punto de partida la doctrina civilista de DÍEZ-PICAZO, «una relación jurídica sólo puede establecerse con un sujeto, por ello habrá tantas relaciones cuantos sean los sujetos»⁴⁸¹, en consecuencia, «dos obligaciones no pueden ser idénticas si cambia su elemento subjetivo»⁴⁸². A fin de determinar si la obligación tributaria derivada de un recargo es independiente de la del tributo al que se une y, por tanto, constituye un nuevo tributo o, por el contrario, forma parte de la del tributo base, GARCÍA FRÍAS considera que el sujeto activo de la obligación es el punto clave, dado que parte de que el hecho imponible y el sujeto pasivo de ambos son coincidentes. Así pues, llega a la conclusión de que «cuando coinciden en el tributo base y en el recargo los sujetos activos, no puede hablarse de obligaciones diferentes y tampoco de tributos distintos. Si, por el contrario, nos hallamos ante el supuesto de sujetos activos distintos se tratará de dos obligaciones diversas, como de hecho sucede con los sobrepuestos», que son figuras que constituyen «una nueva carga, un nuevo impuesto»⁴⁸³, «tributos que se superponen a otros ya existentes, de tal forma que coexisten dos gravámenes con un mismo hecho imponible»⁴⁸⁴.

Pues bien, a nuestro entender, el recargo que nos ocupa bien puede calificarse de «sobrepuesto», ya que lo relevante a la hora de verificar si nos encontramos ante dos obligaciones tributarias distintas son las diferencias existentes en sus elementos subjetivos, ya sea en los sujetos pasivos o en los activos. En este caso, el sujeto activo del impuesto y del recargo es el mismo, esto es, el correspondiente Ayuntamiento, en cambio, los sujetos pasivos no siempre coincidirán, y no porque «un sujeto esté obligado a pagar el recargo y no el tributo base y viceversa» con motivo de la aplicación de determinados beneficios fiscales que afecten solamente a uno de ellos (por ejemplo, mínimos exentos o bonificaciones)⁴⁸⁵, sino porque existe la posibilidad real de que sean dos sujetos diferentes los que estén obligados a pagar uno y otro.

Por consiguiente, desde el respeto que nos merecen las decisiones del máximo intérprete de nuestra Constitución, hemos de concluir que discrepamos de la conclusión alcanzada en su STC 4/2019, FJ 6 c), en la que determina el carácter accesorio del recargo del IBI y, en fin, sortea el enjuiciamiento de su compatibilidad con el impuesto catalán sobre las viviendas vacías a la luz de la prohibición de duplicidad de hechos imponibles

⁴⁸¹ DÍEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial. Introducción. Teoría del contrato. Las relaciones obligatorias*, Tecnos, Madrid, 1979, pág. 400, *apud* GARCÍA FRÍAS, M.^a A.: *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, cit., pág. 31.

⁴⁸² GARCÍA FRÍAS, M.^a A.: *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, cit., pág. 31.

⁴⁸³ *Ibidem*, pág. 24.

⁴⁸⁴ *Ibidem*, pág. 26.

⁴⁸⁵ *Ibidem*, pág. 62.

contenida en el art. 6.3 LOFCA. Estamos convencidos de que no es posible considerar este gravamen como un mero aumento de la carga tributaria de un impuesto preexistente, porque el IBI y el recargo que nos ocupa son prestaciones tributarias que constituyen el objeto de *obligaciones tributarias distintas*, con independencia de que, generalmente, las asuma el mismo sujeto, esto es, el sujeto pasivo del IBI, cuando mantiene la titularidad del inmueble en cuestión en el momento en el que se devenga el recargo.

En definitiva, a nuestro entender, el recargo que prevé el art. 72.4 TRLRHL no es sino un tributo diferente al IBI que, como tal, encaja holgadamente en el concepto constitucional de tributo al reunir las cinco notas que lo conforman: 1) se trata de una prestación patrimonial, que consiste en dar; 2) se satisface a los entes públicos directamente; 3) supone una cesión definitiva de riqueza; 4) tiene como finalidad, aunque no sea principal, el sostenimiento de los gastos públicos; y, en fin, 5) gravaría un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de riqueza, que coincide parcialmente con el del IBI, en tanto que, como hemos explicado anteriormente, grava la titularidad de un tipo concreto de bienes inmuebles, como son los de uso residencial desocupados con carácter permanente⁴⁸⁶.

No obstante, esta conclusión no impide que admitamos que el IBI y su recargo se encuentran relacionados entre sí, debido a que parte de los elementos esenciales de éste se identifican con los de aquél. Sin embargo, consideramos que éste no es un argumento de peso para sostener que se trata de una relación de accesoriedad, en tanto que existen otras figuras impositivas análogas cuyo régimen jurídico coincide parcialmente con el de otros tributos, y de las que nadie duda que constituyan prestaciones tributarias autónomas. Sirva de muestra el impuesto navarro sobre viviendas vacías que tendremos ocasión de analizar al final de este Capítulo, cuya norma reguladora se remite expresamente a la de la Contribución Territorial (que sería el impuesto equivalente al IBI en este Territorio Foral) tanto para la determinación de la base imponible como para la regulación de la gestión del impuesto.

4.1.3. El jamás existente desarrollo reglamentario estatal necesario para la aplicación del recargo

Sin perjuicio de lo expuesto sobre la muy discutida naturaleza del IBI, la cuestión que mayor controversia ha generado a lo largo de los años, por haber sido la causa de que, desde que se estableciera el recargo, hubiera sido imposible su aplicación, ha sido la remisión que efectuaba el art. 72.4 TRLRHL, antes de su reforma, al *reglamento* para la

⁴⁸⁶ Entre otras, SSTC 182/1997, FJ 15; 233/1999, FJ 18; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; 63/2003, de 27 de marzo, FJ 5; 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 4; 83/2014, de 29 de mayo, FJ 3; 44/2015, de 5 de marzo, FJ 5 d); 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 c); 139/2016, de 21 de julio, FJ 6 c); y 167/2016, de 6 de octubre, FJ 4. Por lo que respecta a la noción constitucional de tributo, véase, entre otros, AGUALLO AVILÉS, A.: «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional», cit., págs. 55-60.

determinación de las condiciones necesarias para otorgar el carácter de «inmueble de uso residencial desocupado con carácter permanente».

Literalmente, la redacción originaria del art. 72.4 TRLRHL establecía que: «Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del impuesto».

La expresión «por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente» ha suscitado, desde la introducción del recargo, el debate sobre si el TRLRHL se estaba remitiendo a un reglamento estatal o a una ordenanza municipal. En particular, se planteaba la duda de si las Entidades Locales podían establecer directamente el recargo mediante una ordenanza fiscal en la que se definiera lo que debía entenderse por «inmueble urbano de uso residencial desocupado con carácter permanente» o si se precisaba de la existencia previa de desarrollo reglamentario estatal.

Hoy, la polémica acerca de si este reglamento debía ser promulgado por el Estado o si, por el contrario, podía ser una ordenanza fiscal la que determinara el concepto de «inmueble desocupado con carácter permanente», ya no tiene cabida. Como bien señala el Tribunal Constitucional en la mencionada STC 4/2019, este obstáculo, que impedía a los Ayuntamientos exigir el recargo, ha sido eliminado en tanto que, como ya conocemos, el art. 72.4 TRLRHL fue modificado por el Real Decreto-ley 21/2018 y posteriormente por el Real Decreto-ley 7/2019, sustituyéndose la referencia al desarrollo reglamentario por la remisión «a la correspondiente normativa sectorial de vivienda, autonómica o estatal, con rango de ley».

En cualquier caso, el Tribunal Constitucional en esta sentencia confirma lo que ya venían señalando los Tribunales Superiores de Justicia que anteriormente debieron pronunciarse sobre el particular⁴⁸⁷, esto es, el obligado carácter *estatal* del reglamento al que aludía la redacción anterior del citado precepto. En concreto, el Pleno del Tribunal Constitucional justifica el carácter accesorio del recargo basándose en que «pese a haberse introducido por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, no ha sido aplicado hasta la fecha, al no haberse desarrollado *por el Estado* el concepto de “inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente”» [FJ 6 c)]⁴⁸⁸.

⁴⁸⁷ Entre otras, las SSTSJ de Andalucía núm. roj. 2953/2010 (rec. núm. 134/2008), de 14 de enero; de Cataluña núm. 535/2011 (rec. núm. 373/2009), de 22 de julio; de Asturias núm. 93/2015 (rec. núm. 94/2014), de 16 de febrero; y de Madrid núm. 327/2016 (rec. núm. 215/2013), de 27 de abril.

⁴⁸⁸ La cursiva es nuestra.

Resulta oportuno indicar que, pese a que nunca llegó a promulgarse el reglamento estatal que concretara los requisitos que debían reunir los inmuebles objeto del mismo⁴⁸⁹, según datos de la Dirección General del Catastro, a fecha de 2018, esto es, antes de la primera modificación de la regulación del recargo por el fallido Real Decreto-ley 21/2018, eran ya 215 municipios los que habían contemplado el establecimiento del recargo en sus ordenanzas fiscales⁴⁹⁰.

A efectos de hacer posible la aplicación del recargo, y ante la desesperante inactividad por parte del Estado, algunos Ayuntamientos incluyeron en sus ordenanzas fiscales su propia definición de «vivienda desocupada», mientras que otros trataron de establecer el recargo sobre la base de las definiciones que algunas Comunidades Autónomas habían acuñado en sus respectivas leyes autonómicas. Al primero de los supuestos se refiere la STSJ de Cataluña núm. 535/2011 (rec. núm. 373/2009), de 22 de julio, la cual se pronunció sobre una Ordenanza (autodenominada «reglamento») aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Berga para determinar la condición de «inmueble de carácter residencial desocupado con carácter permanente» a los efectos de aplicar el recargo e incentivar la incorporación al mercado de alquiler de las viviendas desocupadas. En cuanto a los municipios que optaron por la segunda alternativa, consistente en hacer uso de la definición contenida en una ley autonómica, encontramos que la STSJ de Asturias núm. 93/2015 (rec. núm. 94/2014), de 16 de febrero, se pronunció sobre la validez del art. 2.2 de la Ordenanza Fiscal núm. 400 relativa al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Oviedo, que remitía al concepto de vivienda desocupada definido en la Disposición Adicional cuarta de la Ley del Principado de Asturias 3/2012, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2013.

Estos Tribunales Superiores de Justicia, y también los de Andalucía y Galicia, en las SSTSJ núm. roj. 2953/2010 (rec. núm. 134/2008), de 14 de enero, y núm. 944/2011 (rec. núm. 15547/2010), de 7 de noviembre, respectivamente, sentaron la misma doctrina en relación con el tipo de norma que debía concretar los requisitos que un inmueble de uso residencial debía reunir para ser considerado desocupado con carácter permanente. En concreto, consideraron que debía ser un reglamento *estatal* basándose en que el TRLRHL «regula precisamente los tributos municipales, por lo que cuando quiere dejar

⁴⁸⁹ NAVARRO GARCÍA, A.: «Medidas fiscales para garantizar el Derecho de Acceso a la Vivienda: el recargo del IBI y otras medidas tributarias sobre las viviendas desocupadas», cit., pág. 51.

⁴⁹⁰ DIRECCIÓN GENERAL DEL CATASTRO. Estadísticas catastrales: *Recargo inmuebles desocupados uso residencial por municipios y porcentaje*, 2018. Disponible en: <http://www.catastro.minhap.es/jaxi/tabla.do?path=/est2018/ordenanzasfiscales/&file=04401.px&type=pc-axis&L=0> (consultado por última vez el día 17/08/2020). Hoy, una vez aprobado el Real Decreto-ley 7/2019, el número de estos municipios asciende a 299, según los datos de 2022 [DIRECCIÓN GENERAL DEL CATASTRO. Estadísticas catastrales: *Recargo inmuebles desocupados uso residencial por municipios y porcentaje*, 2020. Disponible en: <https://www.catastro.minhap.es/jaxi/tabla.do?path=/est2022/ordenanzasfiscales/&file=04401.px&type=pc-axis&L=0> (consultado por última vez el día 28/08/2022)].

margen a los Ayuntamientos para regular ciertos aspectos de tales tributos lo dice expresamente. [...] Por eso, cuando no alude expresamente a los Ayuntamientos o a las ordenanzas municipales para regular ciertas cuestiones de los tributos locales, sino que deja su desarrollo a un “reglamento”, como hace en el art. 72.4.3º (o en el art. 95.3, por poner otro ejemplo), debe entenderse que con ello se está remitiendo con precisión a las normas que aprueba el Gobierno central, pues sólo éstas reciben el nombre técnico de “reglamentos” (aparte de las que aprueban los gobiernos autonómicos, por supuesto)» (STSJ de Cataluña núm. 535/2011, de 22 de julio, FJ 4).

Al hilo de esta cuestión, es preciso advertir que, sobre la naturaleza de las ordenanzas fiscales, pueden distinguirse dos posiciones puestas de relieve por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la STS núm. roj. 9135/2011 (rec. cas. núm. 2884/2010), de 19 de diciembre, FJ 4 B.b). Una corriente jurisprudencial entiende que las ordenanzas fiscales son meros reglamentos, y la otra, con un criterio más matizado, considera que las ordenanzas fiscales tienen una naturaleza peculiar o singular -esto es, no puramente reglamentaria- que viene dada, como apunta el Tribunal Constitucional en la STC 233/1999, de 13 de diciembre, por dos circunstancias: en primer lugar, porque, en virtud de la autonomía de los Entes Locales constitucionalmente garantizada y del carácter representativo del Pleno de la Corporación municipal, es preciso que la Ley estatal atribuya a los acuerdos dictados por éste un ámbito de decisión acerca de los tributos propios del municipio mayor que el que pudiera relegarse a la normativa reglamentaria estatal; y, en segundo lugar, porque el Pleno de la Corporación Local, integrado por todos los Concejales (art. 22.1 LBRL) elegidos, en los términos que establece la legislación electoral general, «mediante sufragio universal, igual, libre, directo y secreto» (art. 19.2 LBRL), respeta las exigencias de autoimposición o autodisposición de la comunidad sobre sí misma (FJ 10). De este modo, teniendo en cuenta que el TRLRHL aludía a un reglamento y que éste, según este planteamiento, tiene distinta naturaleza de las ordenanzas fiscales, estimamos que la remisión legal debía entenderse referida al primero y no a las segundas.

Efectuada esta aclaración, cabe añadir a lo anterior que el pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia de Asturias señaló que la Disposición Final primera de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de Reforma de la Ley reguladora de Haciendas Locales, atribuye al Estado la potestad reglamentaria cuando se trata de recursos propios de las Corporaciones Locales con el objetivo claro, como señala el Tribunal Constitucional en la STC 19/1987, de 17 de febrero, de preservar la unidad del ordenamiento y una básica igualdad de posiciones de los contribuyentes (FJ 4)⁴⁹¹. Asimismo, la sentencia aludía a los efectos contrarios a los principios de seguridad e igualdad derivados de la posible discriminación en la aplicación del recargo según ubicación física de los inmuebles, dependiendo de las distintas nociones de inmueble residencial «desocupado con carácter

⁴⁹¹ STSJ de Asturias núm. 93/2015, de 16 de febrero, FJ 3.

permanente» que pudieran establecerse en las distintas regulaciones a efectos de exigir el recargo⁴⁹². También en garantía de la igualdad -en su dimensión interterritorial- o tratamiento uniforme para todos los ciudadanos cualquiera que sea la parte del territorio nacional en la que residan, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía señaló que «si el supuesto de hecho se dejara a la regulación municipal, las diferencias entre municipios que establecieran el recargo necesariamente serían grandes, contradiciendo el principio general de igualdad (art. 31 CE)» (STSJ de Andalucía núm. roj. 2953/2010, de 14 de enero, FJ 5).

De lo expuesto resulta que los Ayuntamientos, a través de sus ordenanzas fiscales, únicamente podían establecer el recargo, pero no podían exigirlo hasta que existiera el desarrollo reglamentario de la materia por parte del Estado⁴⁹³. Es decir, dicho establecimiento debía entenderse como una mera manifestación de su voluntad de exigir el recargo cuando se aprobara el reglamento estatal correspondiente⁴⁹⁴.

Asimismo, el Tribunal Superior de Justicia de Asturias dejó claro que la ausencia de la disposición reglamentaria a la que remitía el art. 72.4 TRLRHL no podía ser suplida por una ley autonómica, ya que la «remisión señalada excluye a cualquier otra norma ajena al ámbito tributario por más que se refiera a la vivienda definiendo cuando se entienda desocupada dentro de las políticas generales que legalmente corresponden a la Administración que la dicta en la materia» [STSJ de Asturias núm. 93/2015, de 16 de febrero, FJ 3]. Los autores que estudiaron este pronunciamiento interpretaron las palabras del Tribunal asturiano en el sentido de que no solo se descartaba que la norma de remisión pudiera ser de procedencia autonómica, sino que la remisión que efectuaba el art. 72.4 TRLRHL había de entenderse dirigida a una norma reglamentaria de ámbito estrictamente tributario y dictada al efecto por el Ejecutivo Central⁴⁹⁵.

La función de los conceptos de vivienda desocupada que algunas Comunidades Autónomas habían acuñado fue calificada de «utilidad interpretativa pero no como complemento a uno de los elementos del impuesto» (STSJ de Asturias núm. 93/2015, de 16 de febrero, FJ 3]. A mayor abundamiento, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en la sentencia de 22 de julio de 2011, pese a que en un principio reconoció la posibilidad de que la definición de vivienda desocupada que recogía el art. 2 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Berga -objeto de la controversia- perviviera solamente a los efectos de

⁴⁹² CHAMORRO GONZÁLEZ, J. M.ª: «El recargo en el IBI sobre bienes de uso residencial desocupados con carácter permanente», *Tributos Locales*, núm. 120, 2015, pág. 32.

⁴⁹³ ALÍAS CANTÓN, M.: «A vueltas con el recargo de hasta un 50 por cien en el IBI de las viviendas desocupadas», cit., pág. 18.

⁴⁹⁴ En este sentido, STSJ de Cataluña núm. 535/2011, de 22 de julio, FJ 4.

⁴⁹⁵ Son de esta opinión, CHAMORRO GONZÁLEZ, J. M.ª: «El recargo en el IBI sobre bienes de uso residencial desocupados con carácter permanente», cit., págs. 35 y 36; y FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Divergencias jurisprudenciales relativas al recargo sobre determinadas viviendas en el IBI», *Tributos Locales*, núm. 120, 2015, págs. 17 y 18.

incentivar la puesta en el mercado de las viviendas desocupadas, finalmente declaró nulo dicho precepto por infringir lo dispuesto en una Ley autonómica, como es la Ley 18/2007, de 28 de diciembre, del derecho a la vivienda, ya que «la competencia de los Ayuntamientos en materia de “promoción y gestión de viviendas” se atribuye “en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas” (art. 25.2 LBRL)» (FJ 5).

Ahora bien, a pesar de que han sido muchos los que han compartido, al igual que nosotros, la decisión de los Tribunales Superiores de Justicia de las distintas Comunidades Autónomas en relación con la necesidad de previo desarrollo reglamentario estatal⁴⁹⁶, ha habido quienes han venido sostenido que la competencia para determinar el concepto de «inmueble de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente» era de los Ayuntamientos y derivaba del art. 77.5 TRLRHL [«(...) competencia municipal para la calificación de inmuebles de uso residencial desocupados (...)»]. Los Tribunales Superiores de Justicia asimismo se pronunciaron sobre esta cuestión y la resolvieron precisando que «calificación» no es sinónimo de «definición» sino que técnicamente significa: «operación de subsumir los hechos en los conceptos fijados por las normas jurídicas». Además, es jurisprudencia consolidada de estos Tribunales que «este artículo atribuye a los Ayuntamientos, y no a la Administración del Estado, la competencia para aplicar al caso concreto los conceptos fijados por el Reglamento estatal, pero no para desarrollar el concepto legal, que debe hacerse por “reglamento del Estado”» (SSTSJ de Cataluña núm. 535/2011, FJ 4; y de Asturias núm. 93/2015, FJ 3).

Por todo lo expuesto, es evidente que las dudas acerca de la naturaleza -estatal o local- de la norma reglamentaria a que remite el art. 72.4 TRLRHL han quedado disipadas. No obstante, no nos resistimos a cuestionarnos, por último, si, de haberse producido el correspondiente desarrollo reglamentario, podría haber surgido un nuevo inconveniente, cual es la vulneración de la reserva de ley contenida en los arts. 31.3 y 133 CE. Si atendemos a lo dispuesto en el art. 8 LGT, y entendemos que las condiciones que ha de reunir un inmueble para entenderse desocupado constituyen un aspecto principal del presupuesto de hecho que origina el nacimiento de la obligación tributaria derivada del recargo, es razonable pensar que al delegar en un reglamento la concreción de un aspecto principal del hecho imponible del que depende que resulten gravados unos inmuebles u otros, podría producirse un quebrantamiento del principio de reserva de

⁴⁹⁶ También se emitieron en este sentido el Dictamen 748/2008, de 29 de diciembre, en el que se da respuesta a la consulta facultativa relativa a competencias municipales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Informe de 12 de junio de 2013 de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, solicitado por el Ayuntamiento de Málaga (ALÍAS CANTÓN, M.: «A vueltas con el recargo de hasta un 50 por cien en el IBI de las viviendas desocupadas», cit., págs. 8 y 9).

ley⁴⁹⁷ y, más aún, si tenemos en cuenta que, conforme a reiterada doctrina del Tribunal Constitucional, el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible de un impuesto⁴⁹⁸.

Sin embargo, la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia parecía descartar esta posible vulneración. En efecto, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en la STSJ núm. 211/2010 (rec. núm. 1148/2009), de 11 de febrero, basándose en que «la STC 233/199, de 13 de diciembre, declara que la reserva de ley “[...] se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad (entre otras, SSTC 37/1981, 6/1983, 179/1985, 60/1987 y 99/1987)”», llegó a señalar que, en lo que concierne al recargo sobre la cuota líquida del IBI del art. 72.4 TRLRHL, sus características y principales elementos están plenamente configurados por dicha Ley y por la normativa catastral (FJ 6). En esta línea, la citada sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 16 de febrero de 2015 indica que la norma reglamentaria a la que se remite la Ley que crea el recargo «debe entenderse atribuida lógicamente al Gobierno en cuanto disposición necesaria para el desarrollo y ejecución de la Ley que lo establece [...]. Reservando a la colaboración del reglamento la concreción del presupuesto objetivo ante las dificultades que encierra la concreción reglamentaria del concepto de inmueble residencial desocupado permanentemente» (FJ 3).

No obstante lo anterior, interesa reseñar que la nueva redacción del art. 72.4 TRLRHL parece haber querido poner fin también a este inconveniente, y asegurar la compatibilidad del recargo con el principio constitucional de reserva de ley, pues, como bien sabemos, ahora el concepto de «inmueble desocupado con carácter permanente» no

⁴⁹⁷ MANZANO SILVA, M.^a E.: «El impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas y el recargo para inmuebles urbanos desocupados en el IBI», *Tributos Locales*, núm. 80, 2008, pág. 23.

⁴⁹⁸ SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 7; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9; 63/2003, de 27 de marzo, FJ 4; 150/2003, de 15 de julio, FJ 3; 102/2005, de 20 de abril, FJ 3; 121/2005, de 10 de mayo, FJ 5; 73/2011, de 19 de mayo, FJ 3; 85/2013, de 11 de abril, FJ 6 b); y ATC 306/2004, 20 de julio, FJ 4. Una opinión similar es defendida por ÁLVAREZ MENÉNDEZ tanto para el caso de que el recargo se considere un tributo distinto del IBI como en el supuesto de que se estime que constituye un tipo incrementado de este último. Explica esta autora que «si entendemos que el recargo se asemeja a la categoría de tributo, dada la fijación de su devengo en un momento distinto al del IBI, el concepto de “desocupación permanente” formaría parte de su hecho imponible y su grado de concreción en la ley ha de ser máximo. Si entendemos, como hace el Tribunal Constitucional, que nos encontramos ante un tipo de gravamen incrementado, consideramos que la regulación debe efectuarse igualmente por ley, pues se trataría de un concepto nuclear para su aplicación y el legislador [...] no puede abdicar de toda regulación directa» (ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», cit., pág. 234).

depende de una norma reglamentaria, sino de la correspondiente normativa sectorial de vivienda *con rango de ley*⁴⁹⁹.

4.1.4. La nueva redacción del art. 72.4 TRLRHL: a vueltas con la definición de la «desocupación permanente»

a) La definición de la desocupación permanente mediante norma con rango de ley en materia de vivienda

Es evidente que la principal novedad de la modificación del cuarto apartado del art. 72 TRLRHL, operada por el Real Decreto-ley de 2019, viene dada por el hecho de que las condiciones que ha de reunir un inmueble de uso residencial para que se considere que se halla desocupado con carácter permanente ya no habrán de determinarse mediante reglamento estatal. Como acabamos de señalar, ahora el mencionado precepto dispone que tendrá tal condición «aquel que permanezca desocupado de acuerdo con lo que se establezca en la correspondiente normativa sectorial de vivienda, autonómica o estatal, con rango de ley», pues el objeto principal de la reforma del «recargo sobre viviendas desocupadas», no es otro que posibilitar, de una vez por todas, su aplicación «por los ayuntamientos mediante la aprobación de la correspondiente ordenanza fiscal» (Exposición de Motivos del Real Decreto-ley 7/2019).

En otras palabras, una de las principales novedades que ha traído la modificación del art. 72.4 TRLRHL se traduce en que la tarea de determinar qué ha de considerarse por «inmueble desocupado con carácter permanente» a efectos de este recargo del IBI se ha encomendado a una norma con rango de ley, específica en materia de vivienda. Esto contrasta con lo que preveía originalmente la redacción del art. 72.4 TRLRHL, que remitía la definición de la desocupación permanente a un reglamento que, como hemos expuesto anteriormente, había de entenderse de carácter estatal y de naturaleza tributaria.

De esta forma, la nueva regulación del recargo zanja la controversia que suscitaba dicha remisión en relación con el principio de reserva de ley que hemos comentado con anterioridad, lo que evidencia, como pone de relieve VARONA ALABERN, que «el legislador fue consciente de que esta definición es un aspecto esencial del hecho imponible, sin la cual éste queda sustancialmente incompleto; de ahí que este extremo no pudiera regularse mediante una norma reglamentaria»⁵⁰⁰.

Queda claro, por consiguiente, que la norma que regule lo que ha de entenderse por «inmueble desocupado con carácter permanente» ha de poseer rango de ley. Sin

⁴⁹⁹ ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», cit., pág. 233.

⁵⁰⁰ VARONA ALABERN, J. E.: «El sedicente recargo del IBI sobre las viviendas desocupadas con carácter permanente», cit., pág. 6 (versión en línea).

embargo, resulta ser, en principio, indiferente -pues no establece la Ley criterio jerárquico alguno- que la misma emane del Estado o de las Comunidades Autónomas. No obstante, habida cuenta de que son las Comunidades Autónomas las que ostentan la competencia en materia vivienda (*ex art. 148.1.3.^a CE*), entendemos que la posibilidad de aplicar el recargo va a depender, fundamentalmente, de que exista una norma autonómica de vivienda que sirva a estos efectos⁵⁰¹.

Cabe indicar que, actualmente, no todas las Comunidades Autónomas cuentan con una norma de esta naturaleza, y las que disponen, en sus leyes sectoriales de vivienda, de disposiciones que pudieran ser empleadas para la aplicación del recargo, utilizan nociones muy dispares⁵⁰². Por ejemplo, las Islas Baleares han optado por emplear el término «vivienda desocupada», Cataluña por el de «vivienda vacía», mientras que Canarias, Navarra, Andalucía y la Comunidad Valenciana han recurrido al de «vivienda deshabitada»⁵⁰³.

Recuérdese que en el primer Capítulo de este trabajo tuvimos ocasión de conocer que las normas que han introducido estos conceptos de «vivienda deshabitada» en las correspondientes leyes autonómicas de vivienda han sido objeto de una serie de recursos de inconstitucionalidad, los cuales han sido resueltos en idéntico sentido, siguiendo el criterio adoptado en la STC 93/2015, de 14 de mayo, FJ 13⁵⁰⁴. Como expusimos en su momento, el Tribunal Constitucional ha determinado la constitucionalidad de estas definiciones legales de vivienda deshabitada, con base en que son un mero instrumento, si bien fundamental, a favor de las actuaciones de la política de fomento en materia de vivienda, y que, por tanto, no prevén «ni siquiera de modo tácito, que el deber de destinar la vivienda de un modo efectivo a habitación forme parte del contenido esencial de este tipo de derecho de propiedad como manifestación de su función social», pues en estos casos «el destino efectivo de la vivienda al uso residencial» al que hacen referencia «no

⁵⁰¹ VARONA ALABERN, J. E.: «El sedicente recargo del IBI sobre las viviendas desocupadas con carácter permanente», cit., pág. 13 (versión en línea).

⁵⁰² Sobre esta cuestión, véase ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», cit., pág. 235.

⁵⁰³ Algunas de las disposiciones autonómicas a las que nos acabamos de referir son el art. 42 *bis* de la Ley Foral 10/2010, de 10 de mayo, del Derecho a la Vivienda en Navarra; el art. 25 de la Ley 1/2010, de 8 de marzo, Reguladora del Derecho a la Vivienda en Andalucía; el art. 81 de la Ley 2/2003, de 30 de enero, de Vivienda de Canarias; el art. 3 x) de la Ley 3/2015, de 18 de junio, de vivienda, del País Vasco; o el art. 3.15 de la Ley 3/2001, de 26 de abril, de la Calidad, Promoción y Acceso a la Vivienda de Extremadura, sustituido hoy por el art. 120.3 de la Ley 11/2019, de 11 de abril, de promoción y acceso a la vivienda de Extremadura.

⁵⁰⁴ Aludimos, entre otras, a las SSTC 16/2018, de 22 de febrero, relativa a la Ley Foral 24/2013, de 2 de julio, de medidas urgentes para garantizar el derecho a la vivienda en Navarra; 32/2018, de 12 de abril de 2018, FJ 9, atinente a la Ley andaluza 4/2013, de 1 de octubre, de medidas para asegurar el cumplimiento de la función social de la vivienda; 43/2018, de 26 de abril, FJ 5 b), en relación con la Ley 2/2014, de 20 de junio, de modificación de la Ley 2/2003, de 30 de enero, de Vivienda de Canarias y de medidas para garantizar el derecho a la vivienda; 97/2018, de 19 de septiembre, FJ 4, concerniente a la Ley 3/2015, de 18 de junio, de vivienda, del País Vasco; y 196/2018, de 4 de octubre, FJ 2 b) en relación con Ley 2/2017, de 17 de febrero, de emergencia social de la vivienda de Extremadura.

es un deber del propietario sino un objetivo que persigue el poder público mediante su política de vivienda» (por todas, STC 16/2018, de 22 de febrero, FFJJ 5 y 9).

Con motivo de la nueva regulación del art. 72.4 TRLRHL, estas disposiciones autonómicas no solo servirán a la actividad de fomento en materia de vivienda, ya que los Ayuntamientos andaluces, canarios, extremeños, y, en fin, del resto de las Comunidades Autónomas de régimen común, habrán de acudir a estos conceptos a fin de completar el hecho imponible del recargo y poder, en consecuencia, aplicarlo.

Antes de continuar con la exposición, es necesario aclarar que no hemos nombrado a los Ayuntamientos navarros y vascos ya que en la Comunidad Foral de Navarra no existe un recargo de esta naturaleza en el ámbito de la Contribución Territorial; y en el País Vasco, aunque los Ayuntamientos pueden exigir también un recargo sobre la cuota líquida del IBI, éste presenta una regulación sustancialmente diferente a la prevista en el art. 72.4 TRLRHL, en tanto que dicho recargo recae sobre inmuebles de uso residencial que no constituyen la residencia habitual de su titular. Por consiguiente, en el caso de los Territorios Forales, las definiciones de «viviendas deshabitadas» ofrecidas por las correspondientes normas autonómicas en materia de vivienda nutren la regulación y, en particular, completan la definición del hecho imponible de impuestos propiamente dichos -previstos a nivel local- sobre viviendas desocupadas, a cuyo estudio nos dedicaremos próximamente.

Precisado lo anterior, cabe proseguir señalando que el hecho de que estas definiciones autonómicas de viviendas desocupadas se empleen para dar cobertura a la regulación de gravámenes nos lleva a plantearnos, tal y como ha hecho sagazmente algún autor, si, teniendo en cuenta que la decisión del Tribunal se basa fundamentalmente en que estas previsiones no se encuentran vinculadas a gravámenes o consecuencias gravosas, ahora que el recargo se exige conforme a estas definiciones podría considerarse que a estas últimas se les están anudando medidas de gravamen, delimitándose, de este modo, el contenido del derecho de propiedad (art. 33 CE)⁵⁰⁵.

En consonancia con nuestro parecer, expresado en un momento anterior de este trabajo, consideramos que, por lo que respecta al art. 33 CE, en nada debiera cambiar la decisión del Tribunal Constitucional por el hecho de que actualmente el recargo se remita a las definiciones legales ofrecidas por las Comunidades Autónomas, pues ya expusimos que, a nuestro juicio, no puede afirmarse que un tributo cuyo fin principal no es el

⁵⁰⁵ Concretamente, nos estamos refiriendo a NAVARRO GARCÍA, quien justamente se pregunta «si la exigencia del recargo sobre el IBI con base a esta definición se trata de una obligación de las que se refiere el Tribunal Constitucional». El mencionado autor finalmente descarta lo anterior, en tanto que considera que «el Tribunal se refiere no tanto a medidas tributarias como a medidas sancionadoras» [NAVARRO GARCÍA, A.: «¿Es por fin aplicable el recargo sobre inmuebles de uso residencial desocupados en el IBI?», en AA.VV. (Dir. CORDERO GONZÁLEZ, E. M.): *Reformas recientes y pendientes del sistema tributario español*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, pág. 288].

recaudatorio, pese a tratarse de una medida de gravamen, llegue a imponer realmente, por lo que respecta a su vertiente extrafiscal, el deber de dar ocupación efectiva a la vivienda y, a la postre, entre siquiera a definir uno de los dos elementos o dimensiones del derecho de propiedad, como es su función social. Por otro lado, en lo que concierne a las alegadas infracciones de la presunción de inocencia y culpabilidad (art. 25 CE) y de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos que garantiza el art. 9.3 CE, cabe indicar que el Tribunal Constitucional también descartó su vulneración al «no revestir estos preceptos ninguna eficacia en el régimen sancionador» (por todas, STC 16/2018, de 22 de febrero, FJ 9). Esta circunstancia tampoco ha cambiado con la reforma de la regulación del recargo, pues éste constituye, efectivamente, un gravamen, pero en ningún caso poseería naturaleza sancionadora.

A propósito de lo anterior, cabe traer a colación la determinación que, en relación con el impuesto catalán sobre las viviendas vacías, se efectúa en la STSJ de Cataluña núm. 3844/2020 (rec. núm. 1902/2018), de 30 de septiembre, en relación con la alegada vulneración del derecho de propiedad privada derivada de su exacción. La Sala de lo Contencioso Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña entiende que no «se ataca la titularidad ni se procede al desconocimiento mismo del derecho en su más nuclear concepción sino que el mismo se cohonesta con el cumplimiento de finalidades públicas por parte de las Administraciones». Asimismo, el Tribunal determina que «someter a tributación la titularidad de un montante de viviendas desocupadas por parte de personas jurídicas» supone meramente «la aplicación de una *política de incentivos* para que tales viviendas salgan al mercado tanto de arrendamiento como de disposición» (FD 5)⁵⁰⁶.

b) Un recorrido por la maraña de definiciones autonómicas de «vivienda desocupada»

Con anterioridad hemos advertido que no todas las Comunidades Autónomas cuentan, hoy por hoy, con un concepto legal de «desocupación permanente» que haga posible aplicar el recargo, pese a la reciente reforma de su regulación. No obstante, llegados a este punto, procede embarcarnos en un recorrido por algunas de las disposiciones autonómicas a las que podrían acogerse -y, de hecho, se están empezando a acoger- los Ayuntamientos de nuestro país en aras de poder exigir, por fin, este tributo.

No obstante, antes de partir, cabe poner de relieve que algún autor, como ÁLVAREZ MENÉNDEZ, considera que, hasta la fecha, solo en Cataluña se podría aplicar el recargo, dado que es la única Comunidad Autónoma cuya definición de «vivienda vacía» atiende al carácter permanente de la desocupación. En el resto de las leyes sectoriales autonómicas vigentes, en cambio, «lo que se define es el concepto de

⁵⁰⁶ La cursiva es nuestra.

vivienda deshabitada, desocupada -sin especificar el carácter permanente- o vacía» y «por más similitudes que haya entre la vivienda vacía o deshabitada y la “desocupación permanente” de una vivienda, lo cierto es que no puede entenderse que sean conceptos sinónimos»⁵⁰⁷.

A pesar del acierto de la consideración de esta autora, creemos que, tal y como se encuentra actualmente regulado el recargo, no supondría éste un gran inconveniente para los Ayuntamientos a la hora de empezar a exigir el recargo. Y es que el tenor literal del quinto párrafo del art. 72.4 TRLRHL establece que «[...] tendrá la consideración de inmueble desocupado con carácter permanente *aquel que permanezca desocupado* de acuerdo con lo que se establezca en la correspondiente normativa sectorial de vivienda, autonómica o estatal, con rango de ley [...]». De este modo, parece equipararse, a efectos de la aplicación del recargo, la desocupación con carácter permanente de un inmueble con la mera desocupación contemplada en la normativa autonómica en materia de vivienda. Lo anterior nos lleva a concluir que no resultaría imprescindible que la correspondiente regulación autonómica hiciera referencia expresa a la permanencia de la situación de no habitación, siempre que exigiera que dicha situación de desocupación se prolongase durante un periodo considerable de tiempo, pues, de lo contrario, se estaría produciendo una clara mutación del ámbito objetivo de aplicación del recargo⁵⁰⁸.

Por otro lado, de acuerdo con la configuración actual del recargo, a nuestro juicio, nada impide que se puedan asimilar, en principio -abstracción hecha de la concreta definición autonómica-, los términos «vivienda vacía», «vivienda desocupada» y «vivienda deshabitada», siempre y cuando la definición de los mismos orbite en torno a la idea de que se trata de situaciones que suponen el incumplimiento, prolongado e injustificado, de la función social de la propiedad de un inmueble apto para su habitación⁵⁰⁹. No obstante, lo anterior no impide que consideremos que hubiera sido

⁵⁰⁷ ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», cit., pág. 235.

⁵⁰⁸ En relación con la redacción original del art. 72.4 TRLRHL, señala POVEDA BLANCO que «estrictamente, la norma exige que “se encuentren desocupados con carácter permanente” y, por definición, “permanente” significa según el diccionario de la RAE, “mantenerse sin mutación en un mismo lugar, estado o calidad”, de modo que no se califica a algo de permanentemente desocupado porque “en general esté desocupado”, ni por “frecuentemente desocupado” o “desocupado a ratos”, tanto más si por desocupado debe entenderse en la acepción académica como “vacío de personas o de cosas”, de modo que resultará sumamente difícil conciliar la voluntad de materializar esta norma a favor de los municipios en el contexto de una adecuada proyección de la justicia tributaria» (POVEDA BLANCO, F.: *Manual de Fiscalidad Local*, cit., pág. 250).

⁵⁰⁹ Igualmente, para ARGELICH COMELLES «la distinción entre vivienda desocupada y vivienda deshabitada ofrece una rigidez que carece de sentido [...]. La concreción en un único concepto de lo que supone el incumplimiento de la función social del derecho de propiedad permite centrar las medidas en unas concretas viviendas, aquellas que, de dejarlas en la situación actual, constituirían un ejercicio antisocial de este derecho» [ARGELICH COMELLES, C.: «Viviendas desocupadas y viviendas deshabitadas en la reciente legislación autonómica sobre acceso a la vivienda», en AA.VV. (Dir. ARECES PIÑOL, M.ª T.): *Los retos jurídicos ante la crisis*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014, pág. 196].

oportuno que el legislador, ya que no ha definido el término «inmueble de uso residencial desocupado con carácter permanente» a los solos efectos de la aplicación del recargo -que hubiera sido lo deseable-, al menos, hubiera sido más preciso y escrupuloso en su remisión a la normativa autonómica o estatal.

Señalado lo anterior, iniciaremos el recorrido por la normativa autonómica analizando la definición ofrecida por la Ley Foral 10/2010, de 10 de mayo, del Derecho a la Vivienda en Navarra, pues, aunque en este caso la definición de «viviendas deshabitadas» que en ella se recoge no sirve de base para la aplicación del recargo que ocupa nuestra atención -inexistente en la Comunidad Foral de Navarra-, sino para la aplicación de un impuesto de carácter local que recae sobre la titularidad de tales viviendas, consideramos que aquélla reviste cierto interés, desde el punto de vista de la técnica legislativa, y presenta gran similitud con disposiciones equiparables de otras Comunidades Autónomas con las que resulta interesante contrastarla.

Esta definición parte del concepto de «vivienda» que establece el art. 42 *bis*.1 de la Ley Foral 10/2010, de 10 de mayo, del Derecho a la Vivienda en Navarra, que dispone que es «toda edificación que, por su estado de ejecución, cuente con las autorizaciones legales para su efectiva ocupación o que se encuentre en situación de que se soliciten las mismas y que, conforme al planeamiento urbanístico de aplicación, tenga como uso pormenorizado el residencial o tenga autorizado el uso residencial mediante la correspondiente licencia urbanística de cambio de uso, en suelo clasificado como urbano o urbanizable».

Igualmente, otras leyes autonómicas que han sido mencionadas anteriormente contemplan definiciones de vivienda en las que resulta indispensable que la misma se destine a residencia de personas físicas y que reúna las condiciones de habitabilidad exigidas por la correspondiente normativa reguladora⁵¹⁰. Aunque, de primeras, podría

⁵¹⁰ Cabe indicar que las Comunidades Autónomas de Andalucía, Navarra y Cataluña cuentan con la misma definición legal de «vivienda», entendiéndose por tal «toda edificación que, por su estado de ejecución, cuente con las autorizaciones legales para su efectiva ocupación o que se encuentre en situación de que se soliciten las mismas y que, conforme al planeamiento urbanístico de aplicación, tenga como uso pormenorizado el residencial o tenga autorizado el uso residencial mediante la correspondiente licencia urbanística de cambio de uso en suelo clasificado como urbano o urbanizable. Lo anterior se entenderá sin perjuicio del deber de solicitar dichas autorizaciones» (art. 25.1 de la Ley 1/2010, de 8 de marzo, Reguladora del Derecho a la Vivienda en Andalucía; art. 41 *bis*.1 de la Ley Foral 10/2010, de 10 de mayo, del Derecho a la Vivienda en Navarra; y art. 81 de la Ley 2/2003, de 30 de enero, de Vivienda de Canarias). Por su parte, en Cataluña, el art. 3 a) de la Ley 18/2007, de 28 de diciembre, del derecho a la vivienda, dispone que por «vivienda» se entiende «toda edificación fija destinada a que residan en ella personas físicas o utilizada con este fin, incluidos los espacios y servicios comunes del inmueble en el que está situada y los anexos que están vinculados al mismo, si acredita el cumplimiento de las condiciones de habitabilidad que fija la presente ley y la normativa que la desarrolle y cumple la función social de aportar a las personas que residen en ella el espacio, las instalaciones y los medios materiales necesarios para satisfacer sus necesidades personales ordinarias de habitación». Y, en fin, una «vivienda», de acuerdo con el art. 4 a) de la Ley 5/2018, de 19 de junio, de la vivienda de las Illes Balears, es «cualquier edificación

parecer perfectamente posible asimilar dicho concepto al de «inmueble de uso residencial» que se emplea en el art. 72.4 TRLRHL, es preciso proceder con cierta cautela a la hora de asemejar el término «inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente» a las nociones de vivienda deshabitada, vacía o desocupada, que utilizan las distintas Comunidades Autónomas. Esta cautela se debe a que, por mucho que el citado precepto se remita a la correspondiente normativa sectorial de vivienda, el «uso residencial» del inmueble no se puede equiparar automáticamente al concepto de «vivienda» que se define en las distintas normas autonómicas y del que parten las correspondientes definiciones de viviendas deshabitadas, desocupadas o vacías, ya que aquel uso vendrá establecido por la «normativa catastral para la valoración de las construcciones», tal y como dispone expresamente el párrafo primero del mencionado precepto en relación con los tipos diferenciados que pueden aplicarse a los bienes inmuebles urbanos destinados a usos distintos del residencial⁵¹¹.

El art. 42 *bis*.2 de la Ley Foral 10/2010 dispone que se presumirá que la vivienda no está habitada «cuando no se destine efectivamente al uso residencial previsto por el ordenamiento jurídico o el planeamiento urbanístico durante más de seis meses consecutivos en el curso de un año desde el último día de efectiva habitación» o, en el caso de viviendas nunca antes habitadas, durante más de seis meses consecutivos desde que el «estado de ejecución de la vivienda permita solicitar las autorizaciones legales para su efectiva ocupación o, si estas se han otorgado, desde la notificación de su otorgamiento».

Sin perjuicio de lo anterior, las segundas residencias no tendrán tal consideración debido al uso de esparcimiento o recreo que de ellas hacen las personas físicas. Asimismo, cabe indicar que a estos efectos solo podrá computarse una vivienda por persona o unidad familiar, lo que significa que si se es titular de dos viviendas «se presumirá como vivienda cuyo uso es el de esparcimiento o recreo la vivienda que conforme al punto anterior no tenga la consideración de vivienda habitual». En el caso de que la persona o unidad familiar sea titular de dos o más viviendas, además de la vivienda habitual, se presumirá que, de entre aquellas (es decir, excluyendo esta última), la segunda residencia será

permanente habitable destinada a residencia de las personas físicas, siempre que se acredite el cumplimiento de sus condiciones de habitabilidad exigidas por la normativa aplicable». En cambio, algunas normas autonómicas, como es el caso de la Ley 2/2017, de 3 de febrero, por la función social de la vivienda de la Comunitat Valenciana, no disponen de un término equivalente.

⁵¹¹ Al respecto, cabe plasmar la regulación que el Ayuntamiento de Tarragona ha llevado a cabo en relación con los inmuebles sujetos al recargo, una vez modificada la redacción del art. 72.4 TRLRHL. El art. 7.7.3 de su Ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles establece que están sujetos al recargo los inmuebles de uso residencial que sean habitables. Asimismo, dispone que se entiende que se da tal circunstancia, con independencia de que exista o no cédula de habitabilidad en vigor, cuando se reúnan las condiciones previstas en el Decreto de condiciones mínimas de habitabilidad que sea aplicable en función de la antigüedad (fecha de finalización de la construcción) del inmueble (*Decrets de condicions mínimes d'habitabilitat 346/1983 i 571/1983, 274/1995, 314/1996, 28/1999, 259/2003, 55/2009 i Decret 141/2012*).

aquella con mayor valor catastral. Naturalmente, las viviendas habituales nunca podrán considerarse viviendas deshabitadas, entendiéndose por tales «aquellas que constituyan el domicilio habitual y permanente de sus titulares por declararse como tal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Y en ausencia de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las que consten como domicilio de empadronamiento en un municipio de Navarra de sus titulares» [letra a) del art. 42 bis.3 de la Ley Foral]. Igualmente, las letras c), d) y e) excluyen de la consideración de viviendas deshabitadas las edificaciones destinadas a un uso regulado en la legislación turística, aquellas viviendas que sean arrendadas como fincas urbanas por temporadas o para ejercer en ellas actividades industriales, comerciales, artesanales, profesionales, recreativas, asistenciales, culturales o docentes; y, en fin, las viviendas no ubicadas en la Comunidad Foral de Navarra.

Por su parte, la normativa andaluza es prácticamente coincidente con la navarra. El art. 25.1 de la Ley 1/2010, de 8 de marzo, reguladora del Derecho a la Vivienda en Andalucía, define el concepto de vivienda y el carácter de deshabitada en los mismos términos que la Ley navarra, con la excepción de que, además, se presume tal circunstancia cuando la vivienda «no cuente con contrato de suministro de agua o de electricidad o presente nulo o escaso consumo de suministros, calculados con base en la media habitual de consumo por vivienda y por año» (art. 25.3). Otra particularidad de la ley andaluza es que, aunque también excluye de la consideración de viviendas deshabitadas a «las viviendas de las personas físicas cuyo uso exclusivo sea el de esparcimiento o recreo» [art. 25.4.b)], lo hace sin límite de número ni mayores especificaciones. Esto nos parece que podría dar pie a que, a fin de eludir la aplicación de este gravamen, el contribuyente del IBI intente dar apariencia de segunda residencia a viviendas que no lo son y que simplemente se encuentran desocupadas sin causa justificada. En efecto, algo parecido ha ocurrido en Francia, donde se detectó cierto comportamiento estratégico consistente en convertir las viviendas vacías en viviendas secundarias, dotándolas de mobiliario, a fin de eludir la *taxe sur les logements vacants*, que es un impuesto que recae sobre los inmuebles residenciales, no amueblados, que siendo aptos para su habitación se mantienen desocupados voluntariamente por su titular. Tendremos ocasión de extendernos sobre este asunto en el próximo Capítulo.

En idénticos términos, se establece la definición de viviendas deshabitadas en el art. 81 de la Ley 2/2003, de 30 de enero, de Vivienda de Canarias, si bien con la salvedad de que se excluye de tal consideración, además de aquellas viviendas de personas físicas destinadas exclusivamente a esparcimiento o recreo, las de ocupación de temporada y las segundas residencias [art. 81.4.b)]. En definitiva, se excluye de la consideración de vivienda deshabitada cualquier vivienda a la que una persona física dé uso habitacional, por el motivo que sea.

A diferencia de la Ley navarra, que entiende las segundas residencias como «viviendas de personas físicas cuyo uso sea el de esparcimiento o recreo», la Ley canaria parece abrir el abanico de posibilidades de uso de la segunda residencia, la cual no tiene que ser necesariamente utilizada, en exclusiva, para esparcimiento o recreo. Lo anterior nos parece acertado pensando, por ejemplo, en el caso de una vivienda que adquiere un particular en un municipio distinto al que se encuentra sita su vivienda habitual debido a que debe permanecer en dicha localidad, por motivos laborales, durante algunos meses al cabo del año. Este caso quedaría fuera del ámbito objetivo de aplicación del recargo exigible en los municipios canarios, sin embargo, esta conclusión no resulta tan evidente atendiendo a la regulación navarra y andaluza.

En efecto, la normativa de algunas Comunidades Autónomas, como Extremadura, contempla expresamente este tipo de circunstancias justificativas de la desocupación de una vivienda, aunque parecen estar pensadas para la vivienda habitual que se abandona. Así pues, el art. 120.3 de la Ley 11/2019, de 11 de abril, de promoción y acceso a la vivienda de Extremadura, dispone que, en términos generales, una vivienda deshabitada es aquella que se encuentra desocupada continuamente durante más de seis meses consecutivos al año. No obstante, el apartado 2 del art. 121 de la norma incorpora como causa justificada de desocupación continuada, además de las previstas por las normas navarra y andaluza, la desocupación en «los supuestos de traslado de domicilio por razones laborales, de salud, dependencia o emergencia social que justifiquen desocupar temporalmente la vivienda» [letra d)].

Estas excepciones también se incluyen en la normativa de vivienda del País Vasco y de la Comunidad Valenciana. En concreto, el art. 56.2 de la Ley 3/2015, de 18 de julio, de vivienda, del País Vasco, prevé como causa justificada de desocupación, el hecho de que la vivienda constituya la segunda residencia de su titular, así como los «supuestos de traslado de domicilio por razones laborales, de salud, de dependencia o emergencia social que justifiquen la necesidad de desocupar temporalmente la vivienda». Además, resulta de interés reseñar, por el acierto de la medida, que también se entiende justificada la desocupación que se produce mientras el titular de la vivienda la ofrece en venta o alquiler a precios de mercado y, en definitiva, cualquier causa equivalente a las anteriores que pudiera explicar la desocupación continuada de la vivienda.

En esta misma línea, el apartado 3 del art. 15 de la Ley 2/2017, de 3 de febrero, por la función social de la vivienda de la Comunitat Valenciana, establece una serie de motivos que justificarían la desocupación de la vivienda, entre los que se encuentran estos mismos previstos por la normativa vasca, aunque sin esta última cláusula de cierre y con la particularidad de que la Comunidad Valenciana ha añadido límites temporales a la falta de ocupación continuada, a saber: cuatro años en el caso de segundas residencias [letra

a)], un año para viviendas en venta y seis meses cuando se oferten en alquiler, en condiciones de mercado [letra d)]⁵¹².

A diferencia del primer grupo de Comunidades Autónomas, estas dos últimas no han fijado el tiempo de desocupación en más de seis meses, sino en un plazo superior a los dos años. Concretamente, el art. 3 x) en relación con el art. 56.1 de la Ley vasca 3/2015, de 18 de junio de vivienda, dispone que la «vivienda deshabitada» es aquella que «incumple su función social por encontrarse desocupada de forma continuada, durante un tiempo superior a dos años, sin causa alguna que pueda justificar su no utilización en los términos previstos en esta ley y normativa de desarrollo» [art. 3 x) de la norma vasca]. Es necesario reiterar que esta definición legal de vivienda deshabitada sirve de base para la aplicación del canon vasco de vivienda deshabitada, regulado en el art. 57 de esta misma Ley, pero no del recargo del IBI, ya que, como hemos anticipado y como veremos en seguida, de acuerdo con la normativa del IBI de los Territorios Históricos vascos, éste recae sobre bienes inmuebles de uso residencial que no se usan como residencia habitual.

Asimismo, cabe indicar que el art. 15.1 b) de la Ley valenciana 2/2017 contempla también un tiempo de desocupación continuada de más de dos años, pero únicamente durante el primer año de vigencia de la norma, pues a partir del segundo, dicho plazo se reduce solamente a un año.

En este grupo de Comunidades Autónomas que contemplan un plazo de desocupación de más de dos años se incluye también Cataluña y las Islas Baleares. El art. 3 d) de la Ley catalana 18/2007, de 28 de diciembre, del derecho a la vivienda define la vivienda vacía como «la vivienda que permanece desocupada permanentemente, sin causa justificada, por un plazo de más de dos años». No obstante, la norma, al igual que ocurre en Extremadura, País Vasco y la Comunidad Valenciana, justifica la no ocupación de la vivienda debido al traslado por razones laborales y a causa del cambio de domicilio derivado de una situación de emergencia, y añade «el abandono de la vivienda en una zona rural en proceso de pérdida de población y el hecho de que la propiedad de la vivienda sea objeto de un litigio judicial pendiente de resolución».

Por otro lado, el art. 4 d) de la Ley 5/2018, de 19 de junio, de la vivienda de las Illes Balears, define la vivienda desocupada prácticamente en los mismos términos, pues se entiende por tal «la vivienda que permanece desocupada de manera continuada durante un tiempo superior a dos años, sin ninguna causa que justifique su desocupación». Sin embargo, esta Ley es más laxa, o, mejor dicho, más justa, en cuanto a la definición de las

⁵¹² Tras su modificación por el art. 76 de la Ley 7/2021, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat 2022, esta letra d) *in fine* del art. 15.3 de la Ley 2/2017 precisa que se presume «que una vivienda no estaba siendo ofertada en condiciones de mercado cuando haya transcurrido el plazo de un año sin que la vivienda ofertada en venta se hubiese vendido o el plazo de seis meses sin que la vivienda ofertada en alquiler se hubiese alquilado».

causas que explican la desocupación continuada de una vivienda, pues no solo contempla las causas previstas en la norma catalana, sino que incluye una cláusula de cierre que abarcaría cualquier otra causa que se acredite que impide la ocupación de la vivienda. Resulta curioso, por la imposibilidad real de ocupar la vivienda por parte de su titular, que mientras que la ley balear excluye de gravamen las viviendas ocupadas ilegalmente, la norma catalana, expresamente, aclara que «la ocupación sin título legítimo no impide que se pueda considerar vacía la vivienda» [art. 3 d) de la Ley 18/2007].

Después del recorrido por este catálogo de definiciones autonómicas de las que podrían servirse los municipios para la aplicación del recargo, es lógico vaticinar que no va a ser ni fácil ni uniforme la aplicación del recargo en todo el territorio nacional, por una razón evidente: el ámbito objetivo de aplicación del recargo no será el mismo en todos los municipios españoles. La muestra más evidente de lo anterior son las notables divergencias existentes en relación con el tiempo de desocupación exigido para que una vivienda sea calificada de deshabitada y el hecho de que las causas legitimadoras de la no ocupación de la vivienda, que, en la práctica, van a producir el mismo efecto que el establecimiento de supuestos de no sujeción, solo sean coincidentes en parte.

En efecto, al eliminar la remisión al reglamento estatal se ha avanzado con paso firme hacia la efectiva aplicación del recargo por parte de los Ayuntamientos. Sin embargo, la manera en la que se ha operado nos parece objetable, en tanto que parecen haberse disipado de un plumazo las reticencias que han alimentado durante tantos años el letargo del Ejecutivo a la hora de establecer reglamentariamente las condiciones para considerar que un inmueble de uso residencial se encontraba desocupado con carácter permanente. Se ha pasado de esperar la elaboración de un reglamento estatal específico en materia tributaria que garantizara la uniforme aplicación del recargo en todo el territorio nacional (dada la complejidad de la tarea de definir qué se entiende por desocupación permanente), a permitir la aplicación del recargo con base en las variopintas definiciones que las Comunidades Autónomas han establecido, en ejercicio de su competencia en vivienda, en normas legales no tributarias que no tienen en cuenta la concreta finalidad extrafiscal a la que el recargo responde, ni, como hemos podido comprobar, garantizan la igualdad interterritorial de su exacción.

En efecto, como sabemos, hace años se planteó este inconveniente de la dispersión normativa en algunos pronunciamientos de los Tribunales Superiores de Justicia a los que hemos hecho referencia anteriormente. En concreto, en las SSTSJ de Asturias núm. 840/2014, de 28 de noviembre, y núm. 93/2015, de 16 de febrero, se declara nulo el art. 2.2 de la Ordenanza Fiscal núm. 400, reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Oviedo, precisamente por remitirse a la definición de vivienda desocupada prevista en una ley autonómica (Disposición Adicional cuarta de la Ley del Principado de Asturias 3/2012, de 28 de diciembre, de

Presupuestos Generales para 2013) para completar el presupuesto de hecho del recargo el y poder así aplicarlo. Al respecto, resulta de interés señalar que el Tribunal Superior de Justicia de Asturias se alinea en esta resolución con la alegación de la parte recurrente en lo relativo a los posibles efectos contrarios a los principios de seguridad e igualdad y, en particular, a «la posible discriminación directa o indirecta en la aplicación del recargo según ubicación física de los inmuebles dependiendo de las distintas nociones que pudieran establecerse en las distintas regulaciones de lo que deba entenderse por inmueble residencial desocupado, es decir, en definir las condiciones por las que se entiende que un inmueble está desocupado a efectos de aplicar el recargo del 50 por ciento de la cuota líquida del IBI» (FD 3).

Esta ha sido una crítica recurrente entre los autores que recientemente se han pronunciado sobre la modificación de la configuración legal del recargo y que consideran que «esta norma no soluciona los problemas más importantes que son los de establecimiento exacto de las situaciones jurídicas objeto de gravamen, no determina la definición concreta sobre qué debe entenderse como inmueble desocupado de carácter permanente, se deja a la decisión futura no solo del Estado (en una posible ley de vivienda) sino también de las CC.AA»⁵¹³. En particular, estamos de acuerdo con ÁLVAREZ MENÉNDEZ en que «[r]esulta acertado que el concepto de “desocupación permanente” haya de definirse en una norma con rango de ley, pero no así que esta ley sea de producción autonómica»⁵¹⁴, pues lo conveniente sería que dimanara únicamente del legislador estatal. Nos explicamos.

Cuando se trata de tributos propios de los Entes Locales, el Tribunal Constitucional tiene sentado que la reserva legal, que «impuesta por el art. 31.3 CE, se

⁵¹³ GALAPERO FLORES, R.: «El recargo en el IBI sobre las viviendas desocupadas», *Tributos Locales*, núm. 142, 2019, pág. 131. En esta línea, NAVARRO GARCÍA considera que «aunque es loable la convalidación del RD 7/2019, la dispersión que existirá en relación con la aplicación del recargo sobre el IBI es más que evidente. La amplia disparidad de criterios va a provocar, por ejemplo, como se ha indicado al analizar la legislación autonómica correspondiente, que en algunos municipios bastará para exigir el recargo que se demuestren una desocupación de la vivienda de seis meses, en otros de un año, en otros que transcurran dos y en tantos otros que pase algún tiempo más» (NAVARRO GARCÍA, A.: «¿Es por fin aplicable el recargo sobre inmuebles de uso residencial desocupados en el IBI?», cit., págs. 290 y 291). Igualmente, en esta línea, ÁLVAREZ MENÉNDEZ advierte de que en las definiciones autonómicas que establecen un plazo temporal de desocupación es posible observar «diferencias que comprometen la unidad del sistema. Así, por poner un ejemplo, en Aragón la vivienda desocupada es aquella que no se destine a uso residencial durante seis meses consecutivos en el curso de un año. Por el contrario, en Baleares se considera que una vivienda está desocupada a partir de los dos años en dicha situación». A lo anterior añade que «hay que tener en cuenta que la indispensable regulación por las Comunidades Autónomas de circunstancias que justificarían la desocupación puede agrandar la brecha entre ellas mientras que unas contemplan la segunda residencia como causa justificativa, otras no lo hacen» (ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», cit., págs. 236 y 237).

⁵¹⁴ ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», cit., pág. 235. Sostiene la citada autora que «ha de ser el legislador estatal el que, para dar cumplimiento al principio de reserva de ley que opera a su favor en el establecimiento del sistema tributario local y no comprometer la unidad del sistema, regule el concepto de la desocupación permanente» (*Ibidem*, pág. 238).

extiende a la creación *ex novo* de los tributos y a la configuración de los elementos esenciales de los mismos», «habrá de operarse necesariamente a través del legislador estatal, “cuya intervención reclaman los apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución”, en tanto en cuanto la misma “existe también al servicio de otros principios -la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes- ...” (STC 19/1987, fundamento jurídico 4º), principios que sólo puede satisfacer la ley del Estado. Además, y desde el momento en que esta concreta potestad normativa del Estado tiene como inmediata finalidad garantizar la suficiencia financiera de tales Corporaciones -suficiencia financiera que, según indicamos ya en el fundamento jurídico 2º, es en última instancia responsabilidad de aquél-, su ejercicio encuentra anclaje constitucional en la competencia exclusiva sobre Hacienda General (art. 149.1.14 C.E.), debiendo entenderse vedada, por ello, la intervención de las Comunidades Autónomas en este concreto ámbito normativo» (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 22; y, con posterioridad, en idéntico sentido, STC 184/2011, de 23 de noviembre, FJ 6).

Pues bien, de entrada, no cabe duda de que los mencionados principios de unidad del ordenamiento e igualdad entre contribuyentes se verán seriamente comprometidos de aplicarse una distinta consideración de inmueble desocupado con carácter permanente, dependiendo de la Comunidad Autónoma donde se encuentre ubicado el mismo. Piénsese, por ejemplo, que una vivienda que, sin causa justificada, se ha mantenido sin ocupación durante siete meses se presume deshabitada en Andalucía, pero no en Cataluña. Y esto significa, como bien apunta GALAPERO FLORES, que se están otorgando «distintos significados a situaciones que son iguales en la realidad»⁵¹⁵.

Además del quebrantamiento de la unidad del sistema tributario local, VARONA ALABERN alcanza la conclusión de que «el art. 72.4 del TRLRHL yerra cuando contempla la referida remisión a la legislación sectorial porque está permitiendo que las CC.AA. puedan codefinir el hecho imponible del recargo del IBI, regulando así un elemento esencial del impuesto local de singular relevancia, lo cual vulnera lo dispuesto en el art. 149.1.14 de la Constitución tal y como ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional»⁵¹⁶.

Entiende el profesor VARONA que, como «la definición de inmueble de uso residencial con carácter permanente constituye un elemento nuclear del hecho imponible del recargo, sin cuya precisión éste queda vacío de contenido, habrá que aceptar que por vía de remisión se está concediendo a las CC.AA. la posibilidad de regular un aspecto esencial de un impuesto local», lo que supone «una vulneración de la competencia

⁵¹⁵ GALAPERO FLORES, R.: «El recargo en el IBI sobre las viviendas desocupadas», cit., pág. 131.

⁵¹⁶ VARONA ALABERN, J. E.: «El sedicente recargo del IBI sobre las viviendas desocupadas con carácter permanente», cit., pág. 17 (versión en línea).

exclusiva del Estado en materia de hacienda general, dentro de la cual aquel tribunal incluye el poder de regular los elementos esenciales de los tributos locales»⁵¹⁷.

La doctrina constitucional a la que este autor hace referencia es, fundamentalmente, la recogida en la STC 31/2010, de 28 de junio. En este conocido pronunciamiento en el que son enjuiciadas varias disposiciones de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña, el máximo intérprete de la Constitución determinó que «[...] según resulta de los arts. 133.1 y 2 CE, la creación de los tributos locales ha de operarse a través del legislador estatal, “cuya intervención reclaman los apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución”, potestad normativa que tiene su anclaje constitucional “en la competencia exclusiva sobre Hacienda General (art. 149.1.14 CE), debiendo entenderse vedada, por ello, la intervención de las Comunidades Autónomas en este concreto ámbito normativo” (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 22)». En definitiva, prosigue el Tribunal, se trata «de una potestad exclusiva y excluyente del Estado que no permite intervención autonómica en la creación y regulación de los tributos propios de las entidades locales» (FJ 140)⁵¹⁸.

Por tal razón, el Tribunal Constitucional declara inconstitucional en este pronunciamiento el segundo inciso del art. 218.2 del Estatuto de Autonomía de Cataluña, que establecía que la competencia, atribuida a la Generalitat, en materia de financiación local podía «incluir la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales». Resulta interesante subrayar que el Tribunal alcanza esta conclusión pese a aclarar que «el inciso en cuestión no atribuye a la Comunidad Autónoma una competencia legislativa plena sobre la materia, ya que se limita a contemplar una posibilidad condicionada a que así lo disponga el legislador estatal» (FJ 140). Y esto es algo parecido a lo que ocurre en el caso que nos ocupa.

El párrafo quinto del art. 72.4 TRLRHL dispone que «tendrá la consideración de inmueble desocupado con carácter permanente aquel que permanezca desocupado de acuerdo con lo que se establezca en la correspondiente normativa sectorial de vivienda, autonómica o estatal, con rango de ley». Por tanto, resulta imposible negar que las CC.AA., *indirectamente*, acabarán determinando un aspecto crucial del hecho imponible del recargo, produciéndose un efecto equivalente al que daba cabida el art. 218.2 EAC, que es que las Comunidades Autónomas entren a regular los tributos locales.

Este resultado contraviene claramente la doctrina sentada por las SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 22; y 31/2010, de 28 de junio, FJ 140, que, con fundamento en los arts. 133.1 y 2 y 149.1.14 CE, dejan claro que *ha de ser el legislador estatal quien se ocupe tanto de la creación de los tributos locales como de la configuración de sus*

⁵¹⁷ VARONA ALABERN, J. E.: «El sedicente recargo del IBI sobre las viviendas desocupadas con carácter permanente», cit., pág. 16 (versión en línea).

⁵¹⁸ La cursiva en la cita es nuestra.

*elementos esenciales*⁵¹⁹, pues únicamente la ley del Estado permite garantizar «la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes», quedando vedada, por tanto, toda intervención de las Comunidades Autónomas en este ámbito normativo.

En la regulación legal del recargo no es posible encontrar requisito alguno que permita esbozar, ni remotamente, el concepto de «inmueble desocupado con carácter permanente», ni, por otro lado, se prevén supuestos de no sujeción que pudieran perfilar, en términos negativos, el hecho imponible del recargo. Por tanto, a través del mecanismo de la remisión se está posibilitando que las distintas CC.AA. acaben regulando -indirectamente, eso sí- de manera muy diferente el hecho imponible de un tributo propio de las Entidades Locales como resultado de *una abdicación por parte del legislador estatal de su competencia exclusiva para regular un aspecto fundamental del hecho imponible del recargo*; abdicación que resulta inadmisibles constitucionalmente habida cuenta de que «las competencias son indisponibles e irrenunciables»⁵²⁰, y de que, como ya hemos adelantado, ésta compromete la unidad del ordenamiento y la igualdad de posiciones de los contribuyentes.

Sin perjuicio de lo anterior, es posible que, como bien advierte VARONA ALABERN, el Tribunal Constitucional no llegara a declarar la inconstitucionalidad del art. 72.4 TRLRHL por este motivo, una vez ha determinado, en la STC 4/2019, de 17 de enero, que el recargo constituye un mero incremento del tipo de gravamen del IBI⁵²¹. Sin embargo, en nuestra opinión, la concepción del recargo como «un tipo incrementado que la ley permite establecer a los ayuntamientos»⁵²² no es incompatible con estimar contraria a la Constitución la remisión que efectúa la nueva regulación del art. 72.4 TRLRHL a la legislación autonómica de vivienda, por cuanto, materialmente, supondría que la regulación de un elemento de cuantificación de un tributo local, como es el IBI, se lleve a cabo por una ley autonómica. Y, aunque, ciertamente, el tipo de gravamen pueda revestir una menor relevancia dentro de la estructura del tributo que aquellos elementos que, como el hecho imponible, determinan su identidad, no deja de ser un elemento

⁵¹⁹ El Tribunal Constitucional, en la STC 233/1999, insiste en que «la reserva de ley en materia tributaria, impuesta por el art. 31.3 C.E., se extiende a la creación *ex novo* de los tributos y a la configuración de los elementos esenciales de los mismos», y precisa que «en caso de que se trate de tributos que constituyan recursos propios de las Corporaciones Locales -carentes de potestad legislativa, aunque habilitadas por el art. 133.2 C.E. para establecerlos y exigirlos-, aquella reserva habrá de operarse necesariamente a través del legislador estatal, "cuya intervención reclaman los apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución", en tanto en cuanto la misma "existe también al servicio de otros principios -la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes- ..." (STC 19/1987, fundamento jurídico 4º), principios que sólo puede satisfacer la ley del Estado» (FJ 22).

⁵²⁰ SSTC 137/1997, de 16 de julio, FJ 6; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 4 a); 36/2013, de 14 de febrero, FJ 5; 135/2013, de 6 de junio, FJ 5; 182/2013, de 23 de octubre, FJ 14; y 33/2018, de 12 de abril, FJ 3.

⁵²¹ VARONA ALABERN, J. E.: «El sedicente recargo del IBI sobre las viviendas desocupadas con carácter permanente», cit., pág. 16 (versión en línea).

⁵²² STC 4/2019, de 17 de enero, FJ 6 b).

esencial de un tributo local⁵²³, al que afecta la reserva de ley tributaria (arts. 31.3 y 133.1 CE) y cuya configuración corresponde al legislador estatal⁵²⁴.

En cualquier caso, en coherencia con lo expresado anteriormente en relación con la verdadera naturaleza del recargo, por lo que a nosotros respecta, no podemos sino seguir defendiendo que su reciente reforma no solo evidencia, aún más, que se trata de un tributo distinto del IBI, autónomo a los efectos de la prohibición de duplicidad hechos imponibles del art. 6.3 LOFCA, sino que, además, su nueva regulación supone, por lo que respecta a la remisión referida, una «vulneración del orden constitucional de distribución de competencias»⁵²⁵ por infracción del 149.1.14.ª CE en relación con los arts. 133.1 y 2 CE.

c) *El papel de las ordenanzas fiscales en la exacción del recargo*

En otro orden de cosas, y por si fuera poca la dispersión normativa que envuelve esta figura tributaria en lo que respecta a la definición de su hecho imponible, el quinto párrafo del nuevo art. 72.4 TRLRHL dispone que serán los Ayuntamientos -y no el Estado ni las Comunidades Autónomas- los que establezcan, mediante la correspondiente ordenanza fiscal, «los indicios de desocupación [...] dentro de los cuales podrán configurar los relativos a los datos del padrón municipal, así como los consumos de servicios de suministro».

A nuestro juicio, los indicios que se han de tener en cuenta para considerar que un inmueble se encuentra desocupado con carácter permanente se encuentran conectados con la propia definición de la «desocupación» de las viviendas, la nutren de contenido. En

⁵²³ En efecto, los elementos de cuantificación se incluyen, al igual que la definición legal del hecho imponible, entre los elementos esenciales de la estructura del tributo que han de examinarse, de acuerdo con el canon de enjuiciamiento constitucional del art. 6.2 y 3 LOFCA, a fin de determinar si un tributo autonómico es equivalente a un tributo estatal o a uno local. Entre las más recientes, la STC 87/2019, de 20 de junio, recoge el contenido de dicho canon: «[...] hemos señalado que “para apreciar la coincidencia entre hechos imponibles, que es lo vedado por el artículo 6 LOFCA, en sus apartados segundo y tercero [...] se hace preciso atender a *los elementos esenciales de los tributos* que se confrontan, al objeto de determinar la ‘manera’ en que la correspondiente fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo. Para lo cual se habrá de analizar, además del hecho imponible en sentido estricto, otros aspectos como los supuestos de no sujeción y exención, el sujeto pasivo y *los elementos de cuantificación* (STC 74/2016, de 14 de abril, FJ 4, y ATC 183/2016, de 15 de noviembre, FJ 4)” [SSTC 4/2019, de 17 de enero, FJ 2 d), y 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3 d)]» (FJ 19). Nuestra es la cursiva en la cita.

⁵²⁴ A esta conclusión llega la STC 184/2011, de 23 de noviembre, que declara la inconstitucionalidad del segundo inciso del art. 59.2 de la Ley 9/1993, de 30 de septiembre, del Patrimonio Cultural Catalán, por establecer una exención en el impuesto local sobre construcciones, instalaciones y obras para «las obras que tienen por finalidad la conservación, la mejora o la rehabilitación de monumentos declarados de interés nacional». El Tribunal Constitucional establece que «las exenciones son uno de los elementos fundamentales del tributo sometidos al principio de reserva de ley, de modo que, si como acabamos de transcribir la reserva ha de operarse necesariamente a través del legislador estatal, debemos concluir, también por esta vía, que sólo la ley estatal está llamada a cumplir este requisito, y no una ley autonómica como es la Ley del patrimonio cultural catalán» (FJ 6).

⁵²⁵ STC 184/2011, de 23 de noviembre, FJ 6.

efecto, no es extraño encontrar algún precepto referido a los indicios de desocupación o de lo que sería su equivalente (se han contemplado también como obligaciones de colaboración) en las leyes autonómicas a las que hemos hecho referencia.

Sirvan de prueba de la afirmación anterior los casos de Andalucía y Canarias. El art. 26 de la Ley andaluza 1/2010 y el art. 82 de la Ley canaria 2/2003 contemplan una enumeración no cerrada de indicios que permiten determinar que una vivienda se encuentra deshabitada. Se prevén, entre otros, los siguientes: a) los datos del padrón de habitantes y de otros registros públicos de residentes u ocupantes; b) la carencia de suministros de agua, gas y electricidad, o consumos anormalmente bajos; c) la recepción de correo y notificaciones en otros lugares; d) la utilización habitual de otros lugares para realizar comunicaciones telefónicas e informáticas; e) las declaraciones o actos propios de la persona titular de la vivienda; f) las declaraciones de los titulares de la vecindad; y, por último, g) la negativa injustificada, una vez constatados otros indicios de falta de ocupación, de la persona titular de la vivienda a facilitar comprobaciones de la Consejería competente en materia de vivienda.

Pues bien, de acuerdo con el art. 25 de la norma andaluza y el art. 81 de la canaria -que tienen por objeto la definición de viviendas deshabitadas- no solo se presume deshabitada la vivienda cuando no se destina a uso residencial durante más de seis meses consecutivos al año, también se presume la no habitación «cuando la misma no cuente con contrato de suministro de agua o electricidad o presente nulo o escaso consumo de suministros», tomando como referencia la media habitual de consumo por vivienda y año, de acuerdo con los datos ofrecidos por las empresas suministradoras que presten servicio en la correspondiente localidad; y, en defecto de tal información, considerando como deshabitada la vivienda, en el caso andaluz, cuando el consumo de agua sea inferior a 0,21 metros cúbicos por vivienda y mes, o a 2,47 metros cúbicos por vivienda y año; o bien, cuando el consumo de electricidad sea inferior a 24 kilovatios/hora por vivienda y mes, o a 291 kilovatios/hora por vivienda y año (art. 25.3 y Anexo de la Ley 1/2010); y, por lo que respecta a Canarias, cuando «los consumos de agua y electricidad sean inferiores a los establecidos reglamentariamente» (art. 81.3 de la Ley canaria 2/2003).

A mayor abundamiento, algunos municipios como Cáceres o Vigo, cuyas ordenanzas reguladoras del IBI aún no han sido acomodadas a las nuevas exigencias del art. 72.4 TRLRHL, mantienen todavía hoy disposiciones mediante las que se determina lo que ha de entenderse por inmueble desocupado a efectos de la aplicación de este recargo, que se basan precisamente en algunos de los indicios que también se recogen en las leyes autonómicas.

Cabe advertir que, con las referencias a las ordenanzas fiscales que acabamos de efectuar y algunas otras que volveremos a realizar en las próximas páginas, no

pretendemos ofrecer al lector un análisis exhaustivo sobre la concreta regulación que de este recargo han llevado a cabo cada uno de los Ayuntamientos españoles. Nuestra modesta intención no es otra que ilustrar nuestro discurso con las muestras más representativas de aquello que se está exponiendo o de aquello que puede suscitar mayor controversia desde el punto de vista jurídico⁵²⁶.

En particular, en todas estas Ordenanzas se incluyen como circunstancias que permiten otorgar al inmueble la condición de desocupado, por un lado, la inexistencia, a tenor de la información obrante en el padrón municipal de habitantes, de personas empadronadas en el inmueble en cuestión⁵²⁷; y, por otro lado, el consumo anormalmente bajo de agua, o la ausencia del mismo⁵²⁸.

En consecuencia, a nuestro entender, los indicios de no habitación determinan implícitamente los requisitos de la «desocupación» del inmueble residencial, elemento clave del hecho imponible del recargo. Por tanto, resulta objetable que el art. 72.4 TRLRHL encomiende a las Entidades Locales su regulación, por ordenanza, en lugar de exigir que las evidencias de desocupación a tener en cuenta a efectos del recargo sean las reguladas por la misma norma legal autonómica o estatal que defina lo que ha de entenderse por vivienda deshabitada, teniendo en cuenta, además, que «la competencia de los Ayuntamientos en materia de “promoción y gestión de viviendas” se atribuye “en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas” (art. 25.2 LBRL)»⁵²⁹.

⁵²⁶ Para obtener más información sobre los Ayuntamientos que han modificado sus ordenanzas fiscales de acuerdo con la nueva redacción del art. 72.4 TRLRHL, véase PALÀ MONCUSÍ, R.: «Las ordenanzas municipales ante el recargo en el IBI sobre viviendas desocupadas», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 960, 2020, pág. 8. Asimismo, resulta sumamente recomendable la lectura del minucioso estudio que sobre esta cuestión realizaron en 2007, bastante antes de la reciente reforma del art. 72.4 TRLRHL, GARCÍA MARTÍNEZ, A.; JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J.: «La fiscalidad especial sobre la vivienda vacía en España y en otros países de la Unión Europea», cit., págs. 49-102.

⁵²⁷ Particularmente, el art. 8.4 de la Ordenanza reguladora del IBI vigente en Cáceres, establece que no se considerará desocupado el inmueble que, sin figurar empadronado nadie en él, sea ocupado «por estudiantes en centros docentes de Cáceres de nivel posterior a la educación obligatoria, con parentesco del primer grado de consanguinidad del sujeto pasivo», o se encuentre «en proceso de venta o alquiler, que se entenderá cuando exista contrato suscrito para tal fin con Agencia de la propiedad inmobiliaria y se justificará con certificado de la misma». Por su parte, el art. 8.6 de la Ordenanza fiscal reguladora del IBI vigente en Vigo en el año 2020, presenta la singularidad de que, en su virtud, la ausencia de empadronamiento en el inmueble habría de haberse producido «durante los 8 últimos meses del ejercicio».

⁵²⁸ Cabe señalar que el Ayuntamiento de Cáceres también incluye la ausencia de consumo por contrato de suministro de alumbrado y agua domiciliaria. Por otro lado, en relación con el consumo anormalmente bajo de agua, la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Vigo señala que «se considerará desocupado con carácter permanente el inmueble cuando, aun existiendo inscripción en el padrón municipal de habitantes, durante los 8 últimos meses el promedio de consumo de agua fuera inferior a 2.5 m³/mes», mientras que la del Ayuntamiento de La Coruña considera inmuebles desocupados aquellos «que no estén dados de alta en el servicio de suministro de agua o que tengan un promedio trimestral de consumo inferior a 0,10 m³/día» (art. 2.5 de la Ordenanza Fiscal núm. 51 reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles vigente en 2022).

⁵²⁹ STSJ de Cataluña núm. 535/2011 (rec. núm. 373/2009), de 22 de julio, FD 5.

En efecto, esto es lo que establece la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Barcelona reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles 2022. Además de determinar que «tendrá la consideración de inmueble residencial desocupado con carácter permanente aquella vivienda que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 3 d) de la Ley 18/2007, de 28 de diciembre, del derecho a la vivienda, esté desocupada permanentemente, sin causa justificada, por un plazo de más de dos años», y aclarar que las causas justificadas de desocupación de la vivienda serán «exclusivamente las previstas en la referida Ley 18/2007», establece que la situación de desocupación permanente de las viviendas deberá acreditarse de acuerdo con los indicios y comprobaciones que se establecen en los apartados 4 y 5 del art. 41 de la misma norma (art. 10.2 y 4 de la citada Ordenanza).

De acuerdo con los preceptos referidos, para detectar la desocupación permanente e injustificada de una vivienda o de un edificio de viviendas se han de tener en cuenta especialmente: a) las declaraciones o actos propios del titular o la titular de la vivienda o del inmueble; b) las declaraciones y comprobaciones del personal al servicio de las Administraciones Públicas que tiene atribuidas las funciones de inspección en dicha materia y de los agentes de la autoridad en general; c) la negativa injustificada del titular o la titular de la vivienda o del inmueble a facilitar las comprobaciones de la Administración si no existe causa verosímil que la fundamente y si, además, constan otros indicios de falta de ocupación; y d) los anuncios publicitarios.

Tras detectar de esta forma la desocupación, la Administración competente puede requerir información relativa a los datos del padrón de habitantes y de otros registros públicos de residentes u ocupantes, así como información concerniente a los consumos anormales de agua, gas y electricidad.

Por su parte, la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles 2022 del Ayuntamiento de Valencia tampoco regula sus propios medios de prueba e indicios de desocupación, sino que hace referencia a los establecidos en el art. 15 de la Ley 2/2017, de 3 de febrero, por la función social de la vivienda de la Comunitat Valenciana. El segundo apartado del recién mencionado precepto contempla, entre otros, unos indicios de falta de uso habitacional que coinciden prácticamente en su totalidad con los contemplados por la homóloga ley andaluza (y también por la canaria y navarra) que hemos descrito anteriormente, con la salvedad de que, por un lado, se añade, como indicio, las alteraciones en el suministro de gas o servicios de telecomunicaciones que puedan indicar la pérdida de uso residencial, y que, por otro lado, no se contempla como tal la recepción de correo y notificaciones en otros lugares distintos de la vivienda en cuestión.

Además de regular y acreditar la concurrencia de los indicios de desocupación, a los Ayuntamientos también les corresponde, de acuerdo con la redacción actual del art. 72.4 TRLRHL, regular los requisitos, los medios de prueba y el procedimiento municipal por el que se declara un inmueble como desocupado con carácter permanente, una vez se ha dado audiencia al sujeto pasivo.

En relación con esto último, no han faltado autores que estiman que «[e]l procedimiento a seguir para concluir la declaración municipal como inmueble desocupado resulta vago y poco preciso, al encomendarse a futuras ordenanzas fiscales su desarrollo y no especificar, en la nueva redacción del artículo 72.4 LHL, ni las cuestiones relativas al padrón municipal ni los consumos concretos de suministro que serían necesarios»⁵³⁰. Por consiguiente, no podemos sino compartir el vaticinio de aquellos que piensan que «esta amplia libertad de establecimiento de medios de prueba y de procedimientos por medio de ordenanza fiscal, si bien respeta el principio de autonomía local, provocará una gran dispersión en este ámbito [...] que derivará también en una gran conflictividad judicial»⁵³¹.

Sin perjuicio de lo anterior, hay Ordenanzas Fiscales, como la del Ayuntamiento de Barcelona, que se remiten directamente al procedimiento para la declaración de vivienda desocupada que regula la normativa autonómica, como es, en este caso, la Ley 18/2007. Resulta interesante señalar que, en concreto, esta Ordenanza del Ayuntamiento de Barcelona añade que, en el marco de este procedimiento, cuya instrucción y resolución corresponde a los órganos competentes en materia de vivienda, se dará audiencia al sujeto pasivo del recargo para que alegue lo que estime oportuno, especialmente, en relación con las causas justificativas de desocupación, que habrán de acreditarse en el mismo.

En cualquier caso, el procedimiento por medio del cual se declara el inmueble desocupado con carácter permanente juega un papel fundamental en la gestión del recargo dado que el acto administrativo por el que ésta se declara resulta imprescindible para que

⁵³⁰ GALAPERO FLORES, R.: «El recargo en el IBI sobre las viviendas desocupadas», cit., pág. 130.

⁵³¹ NAVARRO GARCÍA, A.: «¿Es por fin aplicable el recargo sobre inmuebles de uso residencial desocupados en el IBI?», cit., pág. 283. Por su parte, VARONA ALABERN considera que «es lógico que las especialidades probatorias derivadas de las singularidades de un determinado tributo local encuentren su adecuada regulación en la ordenanza municipal, ya que otra norma no resultaría tan idónea para responder con eficacia a aquellas peculiaridades». Además, rechaza que al otorgar el art. 72.4 TRLRHL capacidad normativa a los Ayuntamiento en materia de gestión tributaria se conculque lo dispuesto en el art. 12.1 TRLRHL dado que dentro de las leyes a las que hace referencia este último precepto «se deben incluir las que regulan de forma ocasional aspectos procedimentales, aunque su contenido principal no sea genuinamente procedimental, como sucede con muchos artículos del TRLRHL que regulan los concretos impuestos locales, siendo ejemplo de uno de ellos el art. 74.2, precepto que, por lo demás, forma parte de la misma norma legal que aquel otro artículo y que ofrece suficiente cobertura a la ordenanza fiscal» [VARONA ALABERN, J. E.: «El sedicente recargo del IBI sobre las viviendas desocupadas con carácter permanente», cit., pág. 7 (versión en línea)].

los Ayuntamientos puedan proceder a la liquidación del recargo, que tendrá carácter anual, y deberá ser practicada necesariamente en el ejercicio siguiente⁵³².

No obstante, hay que reconocer que el cuarto párrafo del art. 72.4 TRLRHL no es suficientemente preciso en cuanto al aspecto temporal del recargo, ya que no queda claro si a 31 de diciembre, momento del devengo del impuesto, ha de haberse dictado dicho acto administrativo o, simplemente, en tal fecha se ha de constatar la desocupación de la vivienda.

La primera opción supone que habría que afirmar que la existencia de este acto declarativo forma parte del propio hecho imponible de este tributo y, por tanto, resulta fundamental para que, a 31 de diciembre, se produzca el nacimiento de la obligación de pagar su cuota tributaria. Como resultado de lo anterior, este recargo, en rigor, gravaría la titularidad de los inmuebles de uso residencial que hubieran sido *declarados* desocupados con carácter permanente.

Una buena muestra de esta interpretación la encontramos en la Ordenanza del IBI del Ayuntamiento de Barcelona que venimos comentando, la cual dispone que, a fecha 31 de diciembre, los órganos competentes en materia de vivienda emitirán certificación de todas las viviendas «que hayan sido objeto de una declaración administrativa de situación de desempleo permanente *que sea ejecutiva y continúe vigente en esa fecha*, de la que se dará traslado al Instituto Municipal de Hacienda a fin de que proceda a liquidar el recargo del 50% de la cuota líquida del impuesto de acuerdo con el calendario fiscal correspondiente al ejercicio» (art. 10.3, segundo párrafo, de la norma municipal)⁵³³.

No obstante, como cabía esperar ante la falta de claridad de la norma, la regulación municipal no será homogénea. El Ayuntamiento de Valencia, por ejemplo, parece haberse acogido a la segunda interpretación, pues el último párrafo del art. 10.5 de su Ordenanza Fiscal determina que «la declaración municipal como vivienda desocupada con carácter permanente se iniciará de oficio, atendiéndose, a estos efectos, a los medios de prueba e indicios de desocupación, a fecha 31 de diciembre, establecidos en el artículo 15 de la Ley 2/2017, de 3 de febrero, procediéndose, previa audiencia del sujeto pasivo, a su resolución». Es decir, la mencionada Ordenanza señala que se tendrán en cuenta en el procedimiento los medios de prueba e indicios de desocupación que se constaten a 31 de diciembre, pero no exige, como ocurre en el caso anterior, que en tal fecha se haya resuelto el procedimiento y se haya producido la correspondiente declaración.

⁵³² Adviértase que el tenor literal del quinto párrafo del art. 72.4 TRLRHL establece que el recargo «se devengará el 31 de diciembre, una vez constatada la desocupación del inmueble en tal fecha, juntamente con el acto administrativo por el que esta se declare».

⁵³³ La cursiva es nuestra.

Además, el caso valenciano presenta ciertas particularidades reseñables. Por un lado, el art. 10.5 de la citada Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Valencia va un paso más allá, y requiere que la vivienda, además de haber sido declarada como deshabitada conforme al procedimiento previsto en el art. 14 de la Ley 2/2017, de 3 de febrero, se halle inscrita en el registro de viviendas deshabitadas, al que, a tal fin, se ha debido dar traslado de la resolución de dicho procedimiento.

Y, por otro lado, establece que el recargo «se liquidará anualmente a los sujetos pasivos del impuesto que, siendo titulares de más de diez viviendas desocupadas en el término municipal de Valencia, reúnan los requisitos previstos en el artículo 16.1 de la Ley 2/2017, de 3 de febrero, por la función social de la vivienda de la Comunitat Valenciana». Esto responde a que el art. 14.1 de la citada Ley valenciana dispone que la «declaración de una vivienda como deshabitada se realizará mediante resolución administrativa sólo respecto de aquellos propietarios que sean considerados como grandes tenedores» y, en resumidas cuentas, supone una modificación del elemento subjetivo del recargo, que en este caso no coincide con el del IBI, pues se circunscribe a los «grandes tenedores de viviendas», definidos en la Ley autonómica como «aquellas personas físicas o jurídicas que destinando su actividad a la construcción, promoción, intermediación o financiación de la construcción o de la compra de vivienda, dispongan de más de 10 viviendas en régimen de propiedad, alquiler, usufructo u otras modalidades de disfrute que les faculten para determinar los usos a que se destinan, y las excluyan del mercado de venta, alquiler o derecho de superficie» (art. 16.1 de la Ley 2/2017).

La Sección tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ha descartado que la Ordenanza municipal resulte contraria a Derecho por carecer la Corporación Local de competencias para definir y acotar los sujetos pasivos del recargo, puesto que «la Ley 2/2017 de la generalidad valenciana no solo [...] define el concepto de vivienda desocupada sino que también delimita el objetivo del recargo y con ello, los sujetos pasivos del mismo»⁵³⁴. Por lo que a nosotros respecta, no podemos compartir el parecer de la Sección por cuanto entendemos que esta previsión de la Ordenanza valenciana presenta una tacha de inconstitucionalidad en la medida en que conculca, de forma palmaria, el orden constitucional de distribución de competencias (art. 149.1.14.^a CE en relación con los arts. 133.1 y 2 CE): la regulación de este elemento esencial del recargo solo corresponde al *legislador estatal* -ni siquiera al legislador autonómico- en garantía de la unidad del ordenamiento y de la igualdad entre los contribuyentes.

Además, lo anterior implica que el recargo que se exigiría en la ciudad de Valencia presentaría un ámbito subjetivo sustancialmente coincidente con el del impuesto sobre viviendas vacías de la Comunidad Valenciana, si bien con la diferencia de que el tributo

⁵³⁴ STSJ de la Comunidad Valenciana núm. 88/2021 (rec. núm. 292/2020), de 9 de febrero, FD 5.

autonómico solo recaería sobre personas jurídicas y entes sin personalidad jurídica consideradas «grandes tenedores de viviendas». Y ello evidencia un claro solapamiento de tributos que recaen, como mínimo, sobre la misma materia imponible, tal y como ha reconocido el propio legislador valenciano al prever las medidas de compensación que exige el art. 6.3 LOFCA a favor de aquellos Ayuntamientos que aprueben el recargo (art. 33.Trece.1 de la Ley 3/2020). Dicho solapamiento, a nuestro juicio, sería necesario analizarlo también a la luz de la prohibición de duplicidad de hechos imposables contenida en el primer párrafo del mismo precepto, aunque el Tribunal Constitucional, como bien sabemos, no conciba este recargo como «una figura independiente del IBI», y rechace que nos encontremos ante «un hecho imponible autónomo» a efectos de tal prohibición [STC 4/2019, FJ 6 c)].

d) Valoración final sobre la reforma de la regulación del recargo

El corolario de lo expuesto en las páginas precedentes se resume, por tanto, en que nos parece cuestionable la decisión del Tribunal Constitucional en relación con la naturaleza del recargo previsto en el IBI para inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, puesto que, a nuestro entender, constituye un impuesto distinto del IBI, que cuenta con un hecho imponible autónomo a efectos de la interdicción de duplicidad de hechos imposables contenida en el art. 6.3 LOFCA.

En consecuencia, consideramos que *la reforma del art. 72.4 TRLRHL debía haber traído consigo la determinación de las condiciones que ha de reunir un inmueble de uso residencial para considerarse desocupado con carácter permanente*⁵³⁵ por dos razones fundamentalmente. En primer lugar, porque la reserva de ley en el ámbito de los tributos locales implica que ha de ser el legislador estatal quien que se ocupe tanto de la creación de estos últimos como de la configuración de sus elementos esenciales, y mediante la remisión a «la correspondiente normativa sectorial de vivienda, autonómica o estatal, con rango de ley» prevista en la redacción actual del recargo se da pie a que las distintas CC. AA., indirectamente, acaben regulando de manera muy diferente el hecho imponible de un tributo propio de las Entidades Locales como resultado de una abdicación por parte del legislador de la regulación directa de un aspecto fundamental del hecho imponible del recargo, que supone la infracción del 149.1.14.^a CE en relación con los arts. 133.1 y 2 CE.

⁵³⁵ De este mismo parecer es MANZANO SILVA, quien propone que, a fin de «superar la situación actual y hacer valer la Ley estatal, [...] sea el propio TRLRHL el que regule los detalles de este recargo, haciendo referencia expresa a las condiciones que deben concurrir en este tipo de inmuebles para su aplicación y al resto de circunstancias necesarias para su exigencia. En esta hipótesis, la ordenanza municipal sólo debería decidir si exigir o no el recargo, y de hacerlo, concretar el porcentaje que alcanzaría dentro del margen fijado por el legislador estatal en la propia LHL» (MANZANO SILVA, M.^a E.: «Regulación actual y perspectivas de reforma del impuesto sobre bienes inmuebles», *Tributos Locales*, Monografía núm. 4, 2018, pág. 38).

Y, en segundo lugar, porque no se puede perder de vista que esta figura no es sino un impuesto cuya finalidad principal no es recaudatoria sino extrafiscal y, como tal, debe observar las exigencias constitucionales que derivan de la extrafiscalidad del tributo y que, en suma, requieren que en el conjunto de su estructura o en alguno de sus elementos centrales se vea plasmada la finalidad perseguida. Por consiguiente, no podemos sino considerar acertada la opinión de VARONA ALABERN de que el «art. 72.4 del TRLRHL debía haber regulado con mayor precisión el hecho imponible, definiendo claramente qué se entiende por vivienda desocupada con carácter permanente y concretando los supuestos de no sujeción y los de exención, así como los otros beneficios tributarios en función de la finalidad extrafiscal que se pretende combatir, evitando que queden gravadas aquellas viviendas desocupadas que no se oponen a la referida finalidad (p.e., por no traslucir una actitud especulativa o una censurable desidia en el propietario, por resultar la desocupación difícilmente evitable, etc.)»⁵³⁶.

En definitiva, al eliminarse la remisión al reglamento estatal se ha avanzado con paso firme hacia la efectiva aplicación del recargo por parte de los Ayuntamientos. Sin embargo, la manera en la que se ha operado no nos parece certera, dado que se ha pasado de esperar la elaboración de un reglamento estatal específico en materia tributaria que garantizara la uniforme aplicación del recargo en todo el territorio nacional a permitir la aplicación del recargo con base en las diversas definiciones que las Comunidades Autónomas han establecido, en ejercicio de su competencia en vivienda, en normas legales no tributarias que no tienen en cuenta la concreta finalidad extrafiscal del recargo, ni garantizan la igualdad interterritorial en su exacción.

En efecto, el quinto párrafo del art. 72.4 TRLRHL equipara la desocupación con carácter permanente del inmueble a la mera desocupación contemplada en la correspondiente normativa con rango de ley en materia de vivienda. A nuestro juicio, esto se traduce en que se posibilita la inclusión en el ámbito objetivo de aplicación del recargo de inmuebles que se han mantenido desocupados únicamente durante meses, a tenor de aquellas normas autonómicas que exigen un periodo de desocupación únicamente de más de seis meses. Entendemos que tildar de «permanente» una desocupación que ni siquiera alcanza el año natural supone extender excesivamente el ámbito de aplicación del recargo. Además, la finalidad del propio gravamen no justificaría en ningún caso esta diferencia de tributación entre contribuyentes de distintas Comunidades Autónomas.

Ciertamente, esta situación se habría evitado de haberse reformado el art. 72.4 TRLRHL en la línea de la regulación adoptada por los Territorios Históricos vascos, es

⁵³⁶ Defiende el citado autor que estos elementos «están ausentes en el art. 72.4 del TRLRHL, lo que confiere al recargo una clara fragilidad constitucional desde la perspectiva estrictamente extrafiscal, al margen de aquellas otras consideraciones en torno a la problemática remisión a la legislación autonómica sobre la vivienda» [VARONA ALABERN, J.E.: «El sedicente recargo del IBI sobre las viviendas desocupadas con carácter permanente», cit., pág. 26 (versión en línea)].

decir, estableciendo un recargo que no recayera sobre los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, sino simplemente sobre aquellos que no constituyen la residencia habitual del sujeto⁵³⁷. Pese a que, como veremos a continuación, el Tribunal Constitucional ha declarado la constitucionalidad de estos recargos vascos y, en particular, del establecido en Guipúzcoa, constituyendo, por tanto, una alternativa perfectamente viable, nos parece que no hemos de perder de vista que, aunque facilitara la gestión del tributo, la modificación de la redacción del recargo de régimen común en la línea de lo previsto en el ámbito foral implicaría un claro viraje en la propia finalidad del gravamen.

Como hemos indicado anteriormente, hoy, el recargo de régimen común pretende facilitar el acceso a una vivienda digna y adecuada, desincentivando la desocupación permanente de las viviendas, por lo que resulta preciso dejar al margen del gravamen a las viviendas que, sin constituir la residencia habitual de su titular, se les dé cierto uso habitacional. En efecto, parece una constante en el catálogo de definiciones autonómicas que hemos analizado considerar como causa justificada de la desocupación de la vivienda, aquella que se produce cuando se usa por una persona física como segunda residencia. Esto nos resulta acertado debido a que la desocupación que se produce en una vivienda de esta naturaleza, que se usa de forma intermitente o temporal a lo largo del año, no nos parece que posea el «carácter permanente» al que alude el apartado 4 del art. 72 TRLRHL⁵³⁸.

En cambio, si se hiciera recaer el recargo sobre los bienes inmuebles en los que no se reside habitualmente, aunque se siguiera fomentando, de algún modo, el acceso a la vivienda se estaría «penalizando» también la titularidad de segundas residencias, pese a que el incumplimiento de la función social de la propiedad que se produce en uno y otro

⁵³⁷ En esta línea, ÁLVAREZ MENÉNDEZ considera que el legislador debería haber aprovechado la última reforma del art. 72.4 TRLRHL para sustituir, tal y como sucede en el País Vasco, la referencia a la desocupación permanente por aquella que permite someter a gravamen cualquier inmueble de uso residencial que no constituya la residencia habitual del sujeto pasivo, basándose en que «el Tribunal Constitucional en su ATC 111/2017, de 18 de julio (JUR 2017/237056), ya había convalidado dicha práctica al considerar que se trata de un concepto manido en la legislación tributaria, que no ofrece ningún tipo de inseguridad jurídica» (ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», cit., pág. 238). De una opinión similar es MANZANO SILVA, quien estima que una «solución, presente en el ámbito foral, que resulta [...] más acertada y sencilla, y que además cuenta con el aval del propio Tribunal Constitucional, sería la de reformar el recargo y exigirlo sobre “bienes inmuebles que no sean la vivienda habitual del sujeto pasivo o de un tercero”» (MANZANO SILVA, E.: «Regulación actual y perspectivas de reforma del impuesto sobre bienes inmuebles», cit., pág. 38).

⁵³⁸ De un modo parecido lo entienden RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y CARRASCAL, quienes consideraban, en relación con la normativa anterior, que, aunque el art. 72.4 TRLRHL no define el concepto de inmuebles desocupados con carácter permanente «alguna precisión sí contiene la norma, ya que se refiere a los inmuebles desocupados “con carácter permanente”, de donde se deduce que no entran en esta categoría las viviendas vacacionales, utilizadas principalmente en fines de semana y en los meses de verano» [RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.; CARRASCAL, M.ª T.: «El impuesto sobre Bienes Inmuebles», en AA.VV. (Dir. HERRERA MOLINA, P.; GALÁN RUIZ, J.): *Tributos Locales y Autonómicos*, Aranzadi-Thomson, Cizur Menor (Navarra), 2006, pág. 196].

caso no es equiparable. En el caso de las viviendas que permanecen desocupadas de forma continuada sin causa justificada, no nos cabe duda de que se produce un flagrante incumplimiento de la función social de la propiedad. Sin embargo, nos parece excesivo calificar de incumplimiento de la función social de la propiedad la desocupación que se produce por el hecho de que un particular desee disfrutar de una segunda residencia, por ejemplo, en una zona costera, pues lo cierto es que al inmueble se le está dando uso residencial por parte de su titular, aunque únicamente de forma temporal. Distinto sería el supuesto de que se tratase de lugares con una manifiesta escasez de vivienda, como ocurre en el centro de determinadas capitales europeas. En tal caso, debido al gran desequilibrio entre la oferta y la demanda de vivienda, la desocupación temporal derivada del uso normal de un inmueble como segunda vivienda, quizás podría llegar a considerarse un incumplimiento de la función social de la propiedad.

En este sentido, encontramos que la Ley 5/2018, de 19 de junio, de la vivienda de las Illes Balears, aunque establece que existe causa justificada para la continua desocupación de la vivienda cuando la misma constituye una segunda residencia, introduce, como condición para su aplicación, que dicho inmueble «no se encuentre en un área declarada de emergencia habitacional» [art. 36.1 d)], es decir, los municipios balears que se hicieran eco de esta normativa podrían aplicar el recargo sobre las segundas residencias en estos casos extremos.

Sin perjuicio de lo anterior, no ignoramos la dificultad que comporta la tarea de definir qué ha de entenderse por desocupación permanente de una vivienda a efectos de aplicar un tributo de esta naturaleza, pues así lo ha demostrado también la experiencia comparada. En el próximo Capítulo de este trabajo tendremos ocasión de conocer que una de las principales causas por las que la tributación de la vivienda vacía en Francia se ha reputado ineficaz ha sido, precisamente, la complejidad de definir y aplicar en la práctica el concepto «desocupación». Por otro lado, adelantamos que, en Bélgica, quienes se han dedicado al estudio de los impuestos locales sobre viviendas vacías han informado de que la aplicación heterogénea de los mismos por parte de distintos municipios supuso una falta de eficacia para actuar de manera global y radical en todo el territorio regional que hizo necesario que se tipificara como infracción el hecho de mantener desocupada una vivienda.

Asimismo, es evidente que, a tenor de la regulación actual del art. 72.4 TRLRHL, la gestión del recargo sería compleja debido, entre otras causas, a las controversias que generaría la aplicación de la multitud de supuestos de no sujeción y de la operatividad de las distintas presunciones e indicios de desocupación. A nuestro juicio, la reforma del recargo, lejos de contribuir a facilitar su aplicación por parte de los Ayuntamientos, ha añadido mayores dificultades en su exacción hasta el punto de que algunos de ellos, como es el caso de Barcelona, han optado por remitirse a la normativa en materia de vivienda

de la correspondiente Comunidad Autónoma no solo para la regulación de lo que ha de entenderse por inmueble residencial desocupado con carácter permanente, sino para la tramitación del propio procedimiento para la declaración de vivienda desocupada.

En definitiva, consideramos que si, como ha indicado el Tribunal Constitucional en la STC 4/2019, de 17 de enero, la intención del legislador no es configurar un nuevo impuesto extrafiscal, sino simplemente incrementar la cuantía de la cuota IBI, por motivos extrafiscales, a través de un recargo, habría sido más recomendable plantear una reforma del art. 72.4 TRLRHL que garantizase el equilibrio entre la practicabilidad administrativa y las garantías del contribuyente, definiendo la desocupación con carácter permanente del inmueble residencial mediante presunciones que evidenciaran lo máximo posible dicha circunstancia y cuya destrucción resultara muy difícil. Estas presunciones se basarían, fundamentalmente, en los datos del padrón municipal y en los consumos de servicios de suministro, de forma que, al menos, se garantizara que este recargo recayera sobre viviendas en las que no constaran personas empadronadas, en las que no existiera consumo de suministros (agua, gas, electricidad, etc.), o en las que éste fuese anormalmente bajo (teniendo en cuenta el consumo razonable que se puede realizar en viviendas utilizadas como segundas residencias) a fecha del devengo del IBI.

Esta solución partiría de hacer coincidir el devengo del recargo con el del IBI, quedando fijado, por tanto, el 1 de enero, (primer día del periodo impositivo del IBI *ex* art. 75.2 TRLRHL), tal y como prevé la normativa foral del IBI de los Territorios Históricos de País Vasco, que estudiaremos seguidamente.

4.1.5. La inminente reforma del «recargo del IBI sobre viviendas desocupadas» prevista en el Proyecto de Ley por el Derecho a la Vivienda

La regulación del «recargo del IBI sobre viviendas desocupadas» puede ser modificada nuevamente, en un futuro próximo, de aprobarse el Proyecto de Ley por el Derecho a la Vivienda (121/000089), que ya está siendo tramitado por el procedimiento de urgencia.

Su Disposición final tercera incluye una nueva redacción del art. 72.4 TRLRHL, por la que se introducen modificaciones de enjundia en la regulación del recargo que, en buena medida, mitigarían uno de los principales inconvenientes que presenta su redacción actual, cual es la infracción del art. 149.1.14.^a CE en relación con los arts. 133.1 y 2 CE por abdicación por parte del legislador estatal de su competencia exclusiva para regular un aspecto fundamental del hecho imponible del recargo como es el concepto de «inmueble de uso residencial desocupado con carácter permanente».

Nos estamos refiriendo, concretamente, a la problemática remisión del concepto de «inmueble desocupado con carácter permanente» a la legislación autonómica en materia de vivienda, la cual queda sustituida en el Proyecto de Ley por una definición de aquel término prevista *ad hoc* para el recargo. En concreto, se establece que «tendrá la consideración de inmueble desocupado con carácter permanente aquel que permanezca desocupado, de forma continuada y sin causa justificada, por un plazo superior a dos años, conforme a los requisitos, medios de prueba y procedimiento que establezca la ordenanza fiscal, y pertenezcan a titulares de cuatro o más inmuebles de uso residencial». Asimismo, se prevén expresamente como causas justificadas las siguientes: «el traslado temporal por razones laborales o de formación, el cambio de domicilio por situación de dependencia o razones de salud o emergencia social, inmuebles destinados a usos de vivienda de segunda residencia con un máximo de 4 años de desocupación continuada, inmuebles sujetos a actuaciones de obra o rehabilitación, u otras circunstancias que imposibiliten su ocupación efectiva, que la vivienda esté siendo objeto de un litigio o causa pendiente de resolución judicial o administrativa que impida el uso y disposición de la misma o que se trate de inmuebles cuyos titulares, en condiciones de mercado, ofrezcan en venta, con un máximo de un año en esta situación, o en alquiler, con un máximo de seis meses en esta situación. En el caso de inmuebles de titularidad de alguna Administración Pública, se considerará también como causa justificada ser objeto el inmueble de un procedimiento de venta o de puesta en explotación mediante arrendamiento». Ciertamente, se trata de un listado amplio y no cerrado que prácticamente permite aducir cualquier circunstancia impositiva de la ocupación efectiva del inmueble.

Otra novedad importante es que, si bien se prevé un porcentaje general de hasta el 50% de la cuota líquida del IBI, se introduce la posibilidad, antes inexistente, de incrementar dicho porcentaje hasta el 100% cuando el periodo de desocupación sea superior a tres años y de aumentar el porcentaje del recargo que corresponda un 50% adicional cuando se trate de inmuebles pertenecientes a titulares de dos o más inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados en el mismo término municipal. Es decir, el porcentaje del recargo podría alcanzar un 150% cuando se trate de inmuebles de uso residencial desocupados durante más de tres años y pertenezcan a un sujeto que, siendo titular de cuatro o más inmuebles de uso residencial, mantenga, al menos dos de ellos desocupados en el mismo término municipal. El objetivo de incrementar el recargo hasta un máximo del 150% «en función de la duración de la desocupación y del número de viviendas también desocupadas que sean del mismo titular en el término municipal», anuncia la Exposición de Motivos de la norma, es conseguir «un mayor efecto en la optimización del uso del parque edificatorio residencial y [que ello] refuerce el instrumento de los Ayuntamientos para hacer frente a situaciones de vivienda desocupada a través de la fiscalidad».

En definitiva, la futura reforma del art. 72.4 TRLRHL, lejos de simplificar la regulación del recargo diseñándolo como un mero tipo de gravamen incrementado en la línea de lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en la STC 4/2019, de 17 de enero, lo dotaría de mayor autonomía respecto del impuesto base en la medida en que se introducen aspectos extrafiscales en sus elementos esenciales que demuestran la voluntad de contar con un verdadero impuesto extrafiscal en el ámbito local: se establecen legalmente las causas justificadas de desocupación, que hacen las veces de supuestos de no sujeción; y se permite la modulación de la carga tributaria a través de la variación del porcentaje del recargo en función del periodo de tiempo de la desocupación y del número de viviendas desocupadas que ostente un mismo sujeto en un mismo municipio. Además, el recargo no se va a poder exigir a cualquier sujeto pasivo del IBI, sino únicamente a aquél que ostente la titularidad de, al menos, cuatro inmuebles residenciales, lo que implica que el hecho imponible del recargo no puede ser pensado al margen del obligado al pago ni puede llevarse a cabo su cuantificación sin tomar en consideración al titular del inmueble toda vez que el porcentaje del recargo puede ser incrementado si son dos o más los inmuebles de uso residencial que éste mantiene desocupados en el mismo término municipal. En definitiva, el recargo ostenta un manifiesto carácter personal que contrasta con el carácter real del IBI. Y todo ello, junto con el hecho de que el devengo del recargo se mantiene fijado a 31 de diciembre, esto es, en un momento distinto al devengo del IBI, no es sino una muestra más de la autonomía de su hecho imponible.

4.2. El recargo por residencia no habitual en el ámbito del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de los Territorios Históricos del País Vasco. Especial referencia al recargo guipuzcoano

Los Territorios Históricos del País Vasco, como hemos anticipado, aunque contaban con una previsión análoga a la del art. 72.4 TRLRHL, han modificado su redacción de forma que el recargo del IBI no recae ya sobre los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, sino sobre aquellos (incluidos los anexos con los que conformen una única finca registral) que no constituyen la residencia habitual del sujeto pasivo o de personas por arrendamiento o cesión de su uso. A efectos de este gravamen se presume que un inmueble de uso residencial constituye la residencia habitual del contribuyente cuando así conste a fecha de devengo del IBI en el padrón del municipio donde se encuentre sito.

El régimen jurídico del recargo en el País Vasco se encuentra recogido en el art. 14.5 de la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en el caso de Guipúzcoa; en Álava, en el art. 15.13 de la Norma Foral 42/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles; y, por último, en Vizcaya su configuración está en el art. 10.8 de la Norma Foral 4/2016, de 18 de mayo, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

En resumidas cuentas, lo anterior se traduce en que el ámbito objetivo de aplicación que pueden exigir los Ayuntamientos vascos es más amplio que el del recargo de régimen común y que se evitan los inconvenientes inherentes a un concepto tan complejo como es la desocupación permanente de un inmueble residencial. Prueba de ello es que dicho recargo se encuentra ya operativo en el País Vasco⁵³⁹. En efecto, el Preámbulo de la Norma Foral 4/2012, de 4 de julio, por la que se modifica, en este sentido, el art. 14.5 de la Norma guipuzcoana reguladora del IBI explica que la reforma tiene por objeto regular, ante la difícil situación financiera de las Entidades Locales derivada de la crisis económica sufrida en los últimos años, «la aplicación del recargo de viviendas vacías contemplado en el apartado 5 del artículo 14 desde una vertiente distinta, cual es la de aplicar el citado recargo no sobre el concepto de vivienda vacía sino sobre el concepto de vivienda que no constituye residencia habitual de un residente en el municipio donde se ubica la vivienda. De esta manera se supera el difícil problema de la determinación del concepto de vivienda vacía, que remitido a desarrollo reglamentario, no ha visto la luz por su difícil concepción técnica».

La redacción del recargo es muy parecida en los tres Territorios Históricos vascos. La normativa citada faculta a los Ayuntamientos de Guipúzcoa, Álava y Vizcaya para exigir este recargo a los sujetos pasivos del IBI, el cual se devengará y liquidará al mismo tiempo que el impuesto en el que se enmarca, esto es, el 1 de enero, primer día del periodo impositivo del IBI, que coincide con el año natural. Asimismo, cabe indicar que las disposiciones mencionadas contemplan algunos supuestos que quedarían exceptuados de gravamen, como son, en el caso de la Norma Foral guipuzcoana, «los bienes inmuebles de uso residencial destinados a planes de vivienda pública de carácter social» (cuarto párrafo del art. 14.5 de la Norma Foral 12/1989) y, en el caso de la regulación de Álava y Vizcaya, «los inmuebles de uso residencial propiedad de las Administraciones Públicas y sus organismos instrumentales, e incluidos en su oferta pública de viviendas en alquiler asequible o cedidos por terceros a las mismas, en ejecución de programas públicos de intermediación en el mercado de alquiler de vivienda libre» (quinto párrafo del art. 15.13 de la Norma Foral 42/1989 y del art. 10.8 de la Norma Foral 4/2016, respectivamente). A esto hay que añadir que en los tres Territorios Históricos se habilita a los Ayuntamientos para que puedan contemplar en sus ordenanzas fiscales otros supuestos distintos que queden exentos de esta carga tributaria adicional. Lo anterior no deja de sorprendernos teniendo en cuenta que el establecimiento de las exenciones y de los beneficios fiscales, en general, queda expresamente vedado a las normas reglamentarias de acuerdo con el art. 8 d) LGT. Y, en fin, se trata de la determinación de un elemento esencial del tributo

⁵³⁹ Sobre la aplicación del recargo en algunos municipios forales, véase NAVARRO GARCÍA, A.: «¿Es por fin aplicable el recargo sobre inmuebles de uso residencial desocupados en el IBI?», cit., pág. 278.

que es un cometido reservado a la ley en virtud del principio de legalidad tributaria que consagra el art. 31.3 de la Carta Magna⁵⁴⁰.

Ahora bien, la normativa de los recargos vascos difiere entre sí en cuanto a su cuantía o importe máximo. Mientras que el recargo que se aplica en Álava y Vizcaya puede alcanzar hasta el 50% de la cuota líquida del IBI, el de Guipúzcoa cuenta con la particularidad de que puede llegar hasta el 150%, es decir, puede ser tres veces superior. A partir de este momento, nos centraremos precisamente en este último, el recargo guipuzcoano, no solo por la singularidad que presenta por lo que respecta a su cuantificación, sino también porque el Tribunal Constitucional tuvo ocasión de pronunciarse hace algunos años sobre su constitucionalidad.

Sobre la validez del art. 14.5 de la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de Guipúzcoa, fueron planteadas por la Sección primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco varias cuestiones prejudiciales, que fueron desestimadas por el Tribunal Constitucional reiteradamente en tres autos prácticamente idénticos: AATC 109/2017, de 18 de julio; 110/2017, de 18 de julio; y 111/2017, de 18 de julio, que difieren en el periodo impositivo correspondiente a las liquidaciones tributarias que originan la controversia inicial (ejercicio 2015, ejercicio 2014 y ejercicio 2013, respectivamente)⁵⁴¹.

Las dudas de constitucionalidad que se formularon en relación con el citado precepto pueden agruparse principalmente en dos: por un lado, se planteó la posibilidad de que el art. 14.5 de la Norma Foral 12/1989 conculcara tanto el principio de seguridad jurídica garantizado en el art. 9.3 CE, como el principio de reserva de ley tributaria establecido en los arts. 31.3 y 10 apartados 2 y 3 del art. 133 CE. Y, por otro lado, se puso en cuestión la observancia, por parte de este recargo, de los principios de capacidad económica e igualdad tributaria consagrados en el art. 31.1 CE.

Esta segunda duda no solo es específica de este recargo del IBI, sino que es la misma que ha sobrevolado de manera recurrente las disposiciones reguladoras de otros tributos que se han establecido, a lo largo de estos años, sobre la infrautilización de la propiedad. Por esta razón nos reservaremos su estudio para un momento posterior de este trabajo, en el que se abordarán los problemas comunes que plantean, desde el punto de vista constitucional, los gravámenes sobre las viviendas deshabitadas que nos encontramos estudiando en el presente Capítulo. Únicamente consideramos oportuno

⁵⁴⁰ Por todas, SSTC 121/2005, de 10 de mayo, FJ 5; y 73/2011, de 19 de mayo, FJ 3. En el mismo sentido, CASAS AGUDO, D.; GARCÍA CALVENTE, Y.; SOTO MOYA, M.^a M.; MANZANO SILVA, M.^a M.: «Comentario general de jurisprudencia», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 176, 2017, pág. 258.

⁵⁴¹ Al respecto, véase el comentario que de esta jurisprudencia constitucional efectúan CASAS AGUDO, D.; GARCÍA CALVENTE, Y.; SOTO MOYA, M.^a M.; MANZANO SILVA, M.^a M.: «Comentario general de jurisprudencia», cit., págs. 256-262.

adelantar que el máximo intérprete de la Constitución descartó que la exacción del recargo guipuzcoano supusiera infracción alguna de los mencionados principios materiales de justicia tributaria, vertebrando sus argumentos sobre la base del tipo concreto de uso otorgado a una vivienda que no es la habitual.

La duda relativa a la posible vulneración de los principios de seguridad jurídica y reserva de ley tributaria sí requiere nuestra atención en este momento. La Sección primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de País Vasco efectúa este planteamiento a raíz de la inexistencia de una definición del término «vivienda habitual» al que hace referencia el art. 14.5 de la Norma Foral 12/1989. Considera la Sala que esta norma no define suficientemente el uso residencial no habitual que constituye el presupuesto de hecho del recargo, sino que «dispone el medio de prueba de ese hecho por remisión al Padrón del municipio atribuyendo, además, a ese censo un valor de prueba que excede el alcance de la presunción establecida en el artículo 53.1 del Real Decreto 1690/1986, de 11 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Población y Demarcación Territorial de las Entidades Locales».

Sin embargo, el Tribunal Constitucional, una vez expuesta su doctrina relativa a los dos principios constitucionales en entredicho, llega a la conclusión de que «el artículo 14.5 de la Norma Foral 12/1989 precisa de forma suficiente el supuesto de hecho del recargo mediante una norma del rango adecuado, por lo que ninguna tacha cabe formularle desde la vertiente de los principios de reserva de ley tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) y seguridad jurídica (art. 9.3 CE)» (FJ 4).

El supremo intérprete del Texto Constitucional alcanza esta conclusión con base en los siguientes argumentos: primeramente, descarta que el concepto de «vivienda habitual» resulte tan indeterminado como manifiesta el órgano judicial vasco, en tanto que «el respeto a los principios de reserva de ley y seguridad jurídica no exige a cada norma tributaria detallar exhaustivamente todos los conceptos que utiliza, cuando es posible interpretarlos a la luz de otras disposiciones normativas o bien siguiendo su sentido “técnico o usual”» (FJ 4). Y ello, señala el Tribunal, es posible en el caso del recargo atendiendo tanto a la norma analizada como al ordenamiento en el que se inserta, aduciendo como ejemplo de esto último, los conceptos de «residencial habitual» que ofrece el art. 3 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa y el art. 43 de Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

A lo anterior añade que el hecho de que el art. 14.5 disponga que se presume «que un inmueble de uso residencial es residencia habitual cuando a fecha de devengo del impuesto, en el padrón del municipio donde radique la vivienda conste que constituye la

residencia habitual de su o sus ocupantes», reduce la indeterminación del concepto jurídico controvertido «de forma coherente con lo dispuesto en el artículo 53.1 del Real Decreto 1690/1986, de 11 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de población y demarcación territorial de las entidades locales, cuando afirma que “[e]l padrón municipal es el registro administrativo donde constan los vecinos de un municipio. Sus datos constituyen prueba de la residencia en el municipio y del domicilio habitual en el mismo”» [AATC 109/2017, de 18 de julio, FJ 4 c); 110/2017, de 18 de julio, FJ 4 c); y 111/2017, de 18 de julio, FJ 4 c)]. Y, finalmente, el Tribunal termina su argumentación señalando que cuando la Norma Foral hace referencia al empadronamiento, está estableciendo una presunción *iuris tantum* que si bien sirve como medio de prueba para demostrar que una vivienda constituye la residencia habitual de un sujeto, no es óbice para que el contribuyente pueda probar la no concurrencia de tal circunstancia por otros medios admitidos en Derecho y evitar así la realización del presupuesto de hecho del recargo y, a la postre, su exacción.

4.3. El canon sobre la vivienda deshabitada del País Vasco

Además de un recargo que reviste una considerable singularidad, la Comunidad Autónoma de País Vasco merece nuestra atención nuevamente por contar con un gravamen específicamente diseñado para desincentivar la desocupación de las viviendas en dicho territorio. Nos estamos refiriendo al «canon de vivienda deshabitada», introducido mediante la aprobación de la Ley 3/2015, de 18 de junio, de vivienda, que tiene por objeto «la regulación del derecho al disfrute de una vivienda digna y adecuada en el territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco» (art. 1).

Este tributo, regulado en el art. 57 de la norma precitada, se enmarca en la Sección 1.ª del Capítulo IX, dirigida «a la previsión de los supuestos en los que la desocupación, la sobreocupación o las insuficiencias concurrentes en una vivienda la hacen inadecuada para la función social a la que viene ordenada» (Exposición de Motivos de la Ley 3/2015).

En ejercicio de la competencia exclusiva en materia de vivienda que tiene esta Comunidad Autónoma (art. 10.31 de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco y art. 10 de la Ley de vivienda en cuestión), y en aras de hacer efectivo el derecho al disfrute de una vivienda digna y adecuada que establece el art. 47 CE, se incluye en esta Ley «la regulación relativa a la vivienda deshabitada, entendiéndola su no utilización injustificada como un incumplimiento de la función social». A lo anterior añade la Exposición de Motivos de la Ley de vivienda que «[s]i se analiza el censo de vivienda con el debido rigor, se observa que el número de viviendas deshabitadas no resulta realmente significativo en lo que respecta a la satisfacción del derecho subjetivo de acceso a la vivienda», siendo necesaria la

disponibilidad de inmuebles residenciales para que exista un adecuado equilibrio entre la demanda y la oferta de vivienda.

En línea con lo anterior, el art. 57.1 de la Ley 3/2015 anuncia que el establecimiento del canon vasco de vivienda deshabitada tiene por objeto «fomentar el cumplimiento de la función social de la propiedad de la vivienda». Dicho de otro modo, se trata de una medida de gravamen que trata de desincentivar el incumplimiento de la función social de la vivienda consistente en dejar sin ocupación una vivienda de manera continuada e injustificada. Y, en consonancia con su proclamada finalidad extrafiscal, este gravamen recae sobre las viviendas declaradas deshabitadas y su recaudación dotará el patrimonio municipal de suelo⁵⁴².

Acertadamente, ORÓN MORATAL advierte de «la parquedad de la regulación legal, y la inadecuada técnica jurídica para regular e identificar los elementos esenciales del tributo»⁵⁴³. Y es que el art. 57 de la norma vasca no regula elementos tan esenciales de la estructura de un tributo como son el hecho imponible o el devengo del mismo.

Si ponemos en conexión el mencionado precepto con lo dispuesto en el art. 63.2 de la Ley autonómica⁵⁴⁴, podemos observar que el canon sobre las viviendas deshabitadas

⁵⁴² Concretamente, el tenor literal del art. 57 de la Ley 3/2015, por mor del cual se regula el canon de vivienda deshabitada, dispone lo siguiente:

«1. Al objeto de fomentar el cumplimiento de la función social de la propiedad de la vivienda, se establece un canon sobre la vivienda deshabitada. Su imposición, de carácter extrafiscal, a cargo de los ayuntamientos de la Comunidad Autónoma de Euskadi gravará las viviendas declaradas deshabitadas y los ingresos por este concepto dotarán el patrimonio municipal de suelo.

2. La imposición del canon recaerá sobre las personas físicas y jurídicas, así como sobre las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, aun carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición, y sean titulares del derecho de propiedad de la vivienda deshabitada, siempre que estén también en posesión del derecho de uso de la vivienda.

3. En caso de que el derecho real de goce o disfrute sobre las viviendas deshabitadas no corresponda al propietario, el canon recaerá sobre los titulares del citado derecho real.

4. El canon se liquidará anualmente y a partir de que la declaración de vivienda deshabitada constituya un acto definitivo en vía administrativa. El gravamen se fija en un importe de 10 euros por cada metro cuadrado útil y año, que se incrementará un 10% por año que permanezca en dicha situación, sin que pueda superar tres veces el importe inicial».

⁵⁴³ Este autor considera que estas circunstancias «pueden contribuir, tanto a que no sea un impuesto que se generalice en los distintos municipios, como a una considerable conflictividad judicial en aquellos municipios que lo implanten en función del contenido que le den en sus ordenanzas fiscales» (ORÓN MORATAL, G.: «Las viviendas desocupadas como objeto de medidas constrictivas», cit., pág. 187).

⁵⁴⁴ El tenor literal de este precepto señala lo siguiente (la cursiva es nuestra): «[...] cuando motivadamente resulte preciso por causa de incumplimiento de la función social, las administraciones públicas competentes podrán adoptar sobre las viviendas y sus titulares las medidas de intervención administrativa que se relacionan a continuación. Todo ello, previo expediente administrativo, con audiencia a los interesados, en el que se analicen las diferentes medidas de intervención posibles y se justifique que se opta por aquella que, resultando menos gravosa para los derechos de los administrados, garantice en el supuesto concreto el uso adecuado de la vivienda y el efectivo cumplimiento de la función social.

a) Ejercicio del derecho de adquisición preferente y del desahucio administrativo.

b) Expropiación por incumplimiento de la función social.

c) Venta o sustitución forzosa.

es una más de las medidas de intervención administrativa que se ponen a disposición de las Administraciones Públicas competentes para garantizar «el uso adecuado de la vivienda y el efectivo cumplimiento de la función social», en los casos en los que se produce un quebrantamiento de la misma. En otras palabras, este gravamen sobre la desocupación de las viviendas es una de las consecuencias graves que se anudan al incumplimiento de la función social de la vivienda.

Así pues, la lectura sistemática de la regulación legal del canon nos lleva a pensar que la parquedad de la que habla el mencionado autor podría deberse a que el legislador vasco utiliza este instrumento con la finalidad principal de hacer cumplir el deber de dar uso habitacional a una vivienda, pero pierde de vista que el medio que está empleando a tal fin, aunque haya sido calificado de «canon», no es sino un tributo.

Bien es sabido que el Tribunal Constitucional ha venido insistiendo desde la STC 296/1994, de 10 de noviembre, FJ 4, en que las prestaciones de carácter público, con independencia de su *nomen iuris*, «tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponda, de acuerdo con su presupuesto de hecho y en función de su configuración y estructura jurídica, no pudiendo hacerse depender, en ningún caso, de la mera denominación que el legislador, a su discreción, les asigne» [entre las más recientes, SSTC 83/2014, de 29 de mayo, FJ 3; 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4; 44/2015, de 5 de marzo, FJ 5; 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 c); y 94/2017, de 6 de julio, FJ 6; AATC 183/2016, de 15 de noviembre, FJ 4; y 185/2016, de 15 de noviembre, FJ 4]⁵⁴⁵. En efecto, en aplicación de esta doctrina, el Tribunal Constitucional reconoció la naturaleza tributaria y, más concretamente, impositiva, del canon eólico establecido por la Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el fondo para el desarrollo tecnológico de las energías renovables y el uso racional de la energía en Castilla-La Mancha, afirmando que se trataba de «una nueva forma de ingreso público con la que coadyuvar a la financiación en la realización de fines que se consideran de interés para la Comunidad Autónoma» (AATC 183/2016, de 15 de noviembre, FJ 4; y 185/2016, de 15 de noviembre, FJ 4).

Pues bien, no cabe duda de que el canon vasco encuentra perfecto encaje en el concepto constitucional de tributo, que, como ya hemos señalado anteriormente en alguna ocasión, «constituye una prestación patrimonial de carácter público que se satisface a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y grava un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica

d) Órdenes de ejecución.

e) *Canon sobre las viviendas deshabitadas*.

f) Alquiler forzoso en el caso de las viviendas deshabitadas.

g) Imposición de multas coercitivas.

h) Imposición de sanciones.»

⁵⁴⁵ ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», cit., pág. 214.

fijado en la Ley (por todas, STC 276/2000, de 16 de diciembre, FJ 4)» (STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 4).

El gravamen que ahora ocupa nuestra atención es una prestación patrimonial coactiva, esto es, derivada «de una obligación de pago establecida unilateralmente por el poder público “sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla”»⁵⁴⁶; que se satisface a un ente público con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos⁵⁴⁷ -sin perjuicio de que se dirija prioritariamente a incentivar el cumplimiento de la función social de la propiedad de vivienda⁵⁴⁸; y que grava un «presupuesto de hecho o “hecho imponible” (art. 28 LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE) fijado en la Ley (art. 133.1 CE)»⁵⁴⁹.

Aunque formalmente la regulación del canon de vivienda deshabitada del País Vasco no ofrece una definición legal del hecho imponible de este tributo, si atendemos a su régimen jurídico y realizamos una interpretación integradora del mismo, podemos llegar a recomponerlo. El hecho imponible en sentido estricto consistiría en la titularidad del derecho de propiedad o de goce o disfrute sobre una vivienda declarada deshabitada por haber sido desocupada de forma continuada durante un tiempo superior a dos años, sin causa justificada. Por consiguiente, podemos afirmar que este canon es, sustancialmente, un impuesto en tanto que grava la capacidad económica que revela dicha titularidad⁵⁵⁰.

Para lograr la recomposición del hecho imponible de este tributo hemos tenido que recurrir necesariamente al concepto de vivienda deshabitada que proporciona la Ley de vivienda del País Vasco en la que se enmarca el tributo, puesto que la redacción de su

⁵⁴⁶ STC 167/2016, de 6 de octubre, FJ 4. En idéntico sentido, entre las primeras, SSTC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 3; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 16.

⁵⁴⁷ Desde la STC 182/1997, de 28 de octubre, el Tribunal Constitucional viene señalando que «los tributos, desde la perspectiva constitucional, son prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 C.E.)» (FJ 15). Esta misma noción de tributo se recoge con posterioridad en las SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18; 63/2003, de 27 de marzo, FJ 5; 102/2005, de 20 de abril, FJ 6; 121/2005, de 10 de mayo, FJ 7; 83/2014, de 29 de mayo, FJ 3; 44/2015, de 5 de marzo, FJ 5; 139/2016, de 21 de julio, FJ 6; y 63/2019, de 9 de mayo, FJ 5.

⁵⁴⁸ En efecto, queda patente la finalidad recaudatoria de este gravamen por cuanto se prevé expresamente que su recaudación quedará afecta a la dotación del patrimonio municipal de suelo.

⁵⁴⁹ SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 4. Y, en la misma línea, SSTC 83/2014, de 29 de mayo, FJ 3; 44/2015, de 5 de marzo, FJ 5 d); 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 c); 139/2016, de 21 de julio, FJ 6 c); y 167/2016, de 6 de octubre, FJ 4.

⁵⁵⁰ En este mismo sentido, ORÓN MORATAL, G.: «Las viviendas desocupadas como objeto de medidas constrictivas», cit., pág. 186; y NAVARRO GARCÍA, A.: *Políticas fiscales para fomentar el acceso a una vivienda*, cit., pág. 97. Igualmente, ÁLVAREZ MENÉNDEZ atribuye al canon vasco la naturaleza de impuesto, al entender que grava la desocupación de la vivienda, pues, sin perjuicio «del debate que se podría plantear acerca de si estamos ante una capacidad económica potencial o ficticia, lo cierto es que el propio Tribunal Constitucional ha zanjado la discusión al considerar la infrautilización, a la que podría asemejarse la desocupación, como un verdadero índice de capacidad económica» (ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», cit., pág. 215).

art. 57.1 únicamente se limita a señalar que el canon que nos ocupa «gravará las viviendas declaradas deshabitadas». De acuerdo con los art. 3 x) y 56.1 de la Ley 3/2015, se considera vivienda deshabitada «aquella vivienda que permanezca desocupada de forma continuada durante un tiempo superior a dos años, salvo que concurra algún motivo que justifique su no utilización en los términos previstos en esta ley y en su normativa de desarrollo». Las causas justificadas para la desocupación continuada a las que se refiere esta definición se recogen en el segundo apartado del art. 56 de la Ley y se dan en los siguientes supuestos:

- En el caso de las viviendas de segunda residencia;
- En los supuestos de traslado de domicilio por razones laborales, de salud, de dependencia o emergencia social que justifiquen la necesidad de desocupar temporalmente la vivienda;
- Cuando el titular de la vivienda la mantiene en oferta de venta o alquiler a precios de mercado;
- En otras situaciones equivalentes a las citadas; y,
- En el caso de que el titular de la vivienda sea una entidad sin ánimo de lucro que la destine a un uso concreto, dirigido a determinados colectivos.

Lo anterior supone que constituirá un supuesto de no sujeción al canon todo aquel motivo que permita justificar la desocupación de la vivienda. De este modo, se pone de manifiesto que la falta de justificación de la desocupación constituye el elemento principal del incumplimiento de la función social de la propiedad de vivienda.

Al respecto, cabe indicar que los apartados primero, segundo y tercero del citado art. 56 fueron algunos de los preceptos de la Ley 3/2015, de 18 de junio, de vivienda del País Vasco contra los que se interpuso el recurso de inconstitucionalidad núm. 1643/2016, que ha sido resuelto por la STC 97/2018, de 19 de septiembre. El Tribunal Constitucional en este pronunciamiento, que ya hemos tenido ocasión de traer a colación en el primer Capítulo de este trabajo, niega la alegada vulneración de los arts. 33 CE y 149.1.1 CE sobre la base de los argumentos esgrimidos en las SSTC 16/2018, FFJJ 5, 7, 8 y 17 y 32/2018, FFJJ 6 y 8, que se resumen, como sabemos, en que el máximo intérprete de la Constitución entiende que las definiciones de vivienda deshabitada ofrecidas por las normas autonómicas objeto de controversia, en tanto que no imponen un deber al propietario de la vivienda de destinarla de manera efectiva a uso habitacional, sino que simplemente sirven a la política de fomento en materia de vivienda, no definen la función social de la propiedad de la vivienda (art. 33.2 CE) y, por tanto, tampoco invaden la competencia exclusiva del Estado para la «regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales» (art. 149.1.1.^a CE).

Por su parte, en relación con el elemento subjetivo del canon, el apartado 2 del art. 57 establece que los sujetos pasivos sobre los que recae la imposición son las personas físicas y jurídicas; las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, aun carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición, y sean titulares del derecho de propiedad de la vivienda deshabitada y se encuentren en posesión del derecho de uso de la vivienda. En caso de no darse esta última circunstancia, serán los titulares del derecho real de goce o disfrute sobre las viviendas deshabitadas quienes estén obligados al pago (art. 57.3). En suma, en coherencia con la finalidad extrafiscal perseguida, la carga tributaria corresponde a quien, ostentando la disponibilidad de uso de la vivienda, decide mantenerla desocupada sin causa justificada.

El cuarto apartado de este mismo precepto comporta gran relevancia ya que fija la cuantificación de la imposición. Concretamente, determina que: «[e]l gravamen se fija en un importe de 10 euros por cada metro cuadrado útil y año, que se incrementará un 10% por año que permanezca en dicha situación, sin que pueda superar tres veces el importe inicial». Por lo tanto, la cuota tributaria es el resultado de aplicar un tipo específico consistente en un montante de diez euros a una base imponible constituida por una magnitud física, como son los metros cuadrados útiles de la vivienda deshabitada. Se trata de una muestra más de la extrafiscalidad imperante en la estructura del tributo, pues como determinara el Tribunal Constitucional en relación con el modo de cuantificación del impuesto catalán sobre las viviendas vacías, «lo relevante para satisfacer la necesidad de vivienda es la superficie en sí y no su valor» [STC 4/2019, de 17 de enero, FJ 5c)]⁵⁵¹. Además, el tipo de gravamen se ve incrementado cada año que persiste la desocupación, transmitiendo al contribuyente el mensaje de que cuanto más tiempo se prolongue la desocupación, mayor será el incumplimiento de la función social de la propiedad de la vivienda y mayor será, por ende, la carga tributaria que deberá soportar.

Por lo que respecta al elemento temporal del canon, la Ley establece que éste se liquidará anualmente «y a partir de que la declaración de vivienda deshabitada constituya un acto definitivo en vía administrativa» (art. 57.3). Entendemos, por tanto, que esta circunstancia es requisito necesario y, por tanto, previo, para la liquidación del tributo, es decir, hace referencia a la exigibilidad de la cuota tributaria. Sin embargo, su devengo no coincidiría con este momento en el que el acto deviene firme, pues tendría lugar una vez se realiza el hecho imponible, es decir, con la mera declaración de la vivienda como

⁵⁵¹ Una observación similar efectúa ORÓN MORATAL, para quien este impuesto «prescinde del valor del inmueble, y atiende al número de metros útiles del mismo, evidenciando el carácter disuasorio del impuesto, pues dejará de exigirse si se habita y, en caso contrario se gravará en igual medida sea cual sea el valor del inmueble, esto es, se igualan por los metros útiles y tiempo deshabitados, con independencia de la calidad, zona, antigüedad, estado de conservación» (ORÓN MORATAL, G.: «Las viviendas desocupadas como objeto de medidas constrictivas», cit., pág. 187).

deshabitada por haberse mantenido desocupada de manera injustificada y continuada durante más de dos años.

Por su parte, el art. 58.1 informa de que se crea, con carácter autonómico, el Registro de Viviendas Deshabitadas como instrumento básico para el control y seguimiento de las viviendas que, por concurrir los supuestos previstos legalmente en el artículo 56, hayan sido declaradas deshabitadas. De tal manera que tendrán acceso a este registro las resoluciones declarativas de viviendas deshabitadas y otras resoluciones que reflejen actuaciones o circunstancias con incidencia en la situación de no habitación.

Cabe informar de que la aplicación efectiva del canon vasco no ha tenido lugar hasta la fecha, debido, por un lado, a que la aplicación de buena parte de las disposiciones de la Ley vasca de vivienda se había mantenido suspendida hasta que la STC 97/2018 resolvió el recurso de inconstitucionalidad núm. 1643-2016 que se había interpuesto contra las mismas⁵⁵². Y, por otro lado, como consecuencia de la necesidad de contar con una norma que regulase el procedimiento administrativo por el que una vivienda se declara deshabitada⁵⁵³, la cual ha sido recientemente promulgada. En efecto, con la aprobación del Decreto 149/2021, de 8 de junio, de vivienda deshabitada y de medidas para el cumplimiento de la función social de la vivienda, el canon no solo comienza a poderse aplicar, además, su exacción puede concurrir con la del recargo por residencia no habitual del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Téngase en cuenta que las viviendas declaradas deshabitadas por haber permanecido desocupadas injustificadamente durante más de dos años no solo encajan en el ámbito objetivo del recargo del IBI, por tratarse de inmuebles residenciales en los que no se reside habitualmente, igualmente, se integran en el ámbito objetivo más restrictivo del canon.

Desde el punto de vista extrafiscal, podría encontrar justificación el incremento de la carga tributaria que supone el canon -que se adiciona a la del recargo- teniendo en cuenta que el incumplimiento de la función social que se produce en el caso de una vivienda deshabitada gravada por éste es mayor que el que se produce -si es que se puede afirmar que se produce- en el caso de una segunda residencia, que solo se va a ver gravada por el recargo del IBI. Otra cuestión será dilucidar si la acumulación de estas figuras tributarias sobre una misma riqueza imponible, como son estos inmuebles, podría

⁵⁵² El Tribunal Constitucional acuerda la admisión a trámite del recurso de inconstitucionalidad núm. 1643-2016, por providencia de 12 de abril de 2016, decretando la suspensión de la vigencia y aplicación de los preceptos controvertidos, en aplicación del art. 161.2 CE. Posteriormente, el ATC 144/2016, de 19 de julio, ratifica la suspensión de la mayoría de los preceptos impugnados, incluyéndose, entre ellos, el art. 56 de la Ley.

⁵⁵³ GOBIERNO VASCO. DEPARTAMENTO DE MEDIO AMBIENTE, PLANIFICACIÓN TERRITORIAL Y VIVIENDA: *Dudas, Consultas, FAQs Viviendas deshabitadas*. Disponible en: https://www.etxebide.euskadi.eus/x39-ovse03/es/contenidos/nota_prensa/ovv_v_vv_faq/es_v_sd_sv/v_ed_ev.html (consultado por última vez el día 11/10/2020).

conculcar la interdicción de confiscatoriedad que establece el art. 31.1 CE, pero a esta tarea nos encomendaremos más adelante.

4.4. El canon sobre la vivienda deshabitada de Extremadura

La Disposición Final tercera de la Ley 2/2017, de 17 de febrero, de emergencia social de la vivienda de Extremadura, es prácticamente un calco de la disposición reguladora del canon vasco que acabamos de analizar y, por ende, esta figura, que nos disponemos a examinar, también posee naturaleza tributaria, pese a la denominación otorgada por el legislador extremeño. La única diferencia que presenta el canon extremeño frente al gravamen vasco que le ha servido de inspiración es que las personas físicas quedan excluidas del ámbito subjetivo del primero⁵⁵⁴.

Esto se debe a que la norma extremeña tiene un objetivo claro: combatir la especulación inmobiliaria que impide que se cumpla con la función social de la vivienda. Según informa su Exposición de Motivos, esta Ley de vivienda «supone un compendio de medidas sobre la vivienda deshabitada de primera residencia en manos de entidades financieras, con la pretensión de garantizar la verdadera función social de la vivienda, cuyo destino principal no es otro que el de servir de marco para el desarrollo de la vida personal y familiar de las personas y ser garantía de su intimidad, sin que, en ningún caso, entre esas funciones de la propiedad de las viviendas se incluya con carácter primario el derecho a especular con un bien tan esencial para el desarrollo de la dignidad de las personas, de los derechos inviolables que les son inherentes y del desarrollo de su personalidad que, de conformidad con el artículo 10.1.º de la Constitución, son fundamentos del orden político y de la paz social».

En efecto, la propia Exposición de Motivos de la Ley reconoce la existencia de diferencias en el tratamiento jurídico que reciben las personas físicas y las jurídicas a través de las medidas que en ella se contemplan. Sin embargo, aclara que dicha divergencia de tratamiento cuenta con la justificación objetiva y razonable que exige la jurisprudencia constitucional para que el principio de igualdad garantizado en el art. 14 CE no se vea conculcado, en tanto que «[l]a efectiva realización de la función social de la vivienda no permite en ningún caso la especulación inmobiliaria», siendo «en el seno de las corporaciones, y no en el mero patrimonio de las personas físicas, donde se han

⁵⁵⁴ Para RODRIGO RUÍZ «la inclusión entre los sujetos pasivos de las comunidades de bienes y restantes entidades sin personalidad puede causar el resultado paradójico de que una vivienda titularizada en copropiedad por dos o más personas físicas tribute, cuando si la propiedad pertenece a una sola persona física queda en cambio excluida de gravamen» [RODRIGO RUÍZ, M.: «La fiscalidad de la vivienda desocupada en la Comunidad Autónoma del País Vasco», en AA.VV. (Dir. VARONA ALABERN, J. E.): *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, pág. 230 (nota al pie 11)].

generado actuaciones que han distorsionado el mercado inmobiliario y afectado directamente al precio de la vivienda».

Tal y como ha advertido algún autor, estos cánones sobre viviendas deshabitadas presentan ciertas semejanzas con el impuesto catalán sobre las viviendas vacías⁵⁵⁵, y más aún el extremeño, de cuyo ámbito subjetivo quedan excluidas también las personas físicas. Sin embargo, aunque en todos los casos se trata de impuestos extrafiscales que recaen sobre las viviendas deshabitadas, su finalidad no parece ser exactamente la misma. Mientras que el impuesto catalán sobre las viviendas vacías y el canon vasco persiguen desincentivar el incumplimiento de la función social de la propiedad de vivienda que se produce por su desocupación con carácter permanente, el canon extremeño, según se desprende de la Exposición de Motivos de la norma que lo crea y regula, no parece quedarse ahí, puesto que trata de hacer frente a una determinada conducta, cual es la especulación en el mercado inmobiliario, que, de entrada, se presume de las personas jurídicas.

A mayor abundamiento, el tenor literal de la Disposición Final tercera de la Ley 2/2017 únicamente dispone que se establece este canon sobre la vivienda deshabitada al «objeto de fomentar el cumplimiento de la función social de la propiedad de la vivienda», pero nada señala en relación con la lucha contra la especulación inmobiliaria. Además, su estructura jurídica, prácticamente idéntica a la del canon vasco, tampoco se compadece con la finalidad que se deduce del Preámbulo de la Ley extremeña, pues no contiene elemento alguno que permita atisbar fines especulativos en la conducta del sujeto pasivo. Muestra evidente de ello es que en la configuración jurídica de este tributo ni siquiera se tiene en cuenta el periodo de posesión de la vivienda. Y, en particular, su base imponible atiende a los metros cuadrados de la vivienda, magnitud que poco o nada tiene que ver con la conducta indeseable que se pretende mitigar.

En otro orden de cosas, pese a que tanto el canon vasco como el extremeño recaen sobre «las viviendas declaradas deshabitadas», el ámbito objetivo de aplicación de ambos gravámenes no es idéntico. Y no lo es porque la redacción de la regulación de uno y otro sea distinta, sino porque la definición de vivienda deshabitada no coincide en una ley autonómica y en otra. Para conocer qué se considera como «vivienda deshabitada» en el País Vasco es preciso acudir al art. 56.1 de la ya conocida Ley vasca 3/2015, según el cual una vivienda se entiende deshabitada cuando su desocupación se prolonga de manera continuada e injustificada durante más de dos años, mientras que en Extremadura a partir de los seis meses ya es posible declarar el carácter de vivienda desocupada, siempre que

⁵⁵⁵ ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», cit., pág. 215.

no concurra ninguna de las causas legalmente previstas en el art. 121.2 de la Ley 11/2019, de 11 de abril, de promoción y acceso a la vivienda de Extremadura.

La recién citada norma supuso la derogación de la Ley 3/2001, de 26 de abril, de la Calidad, Promoción y Acceso a la Vivienda de Extremadura, la cual había sido previamente modificada por el art. 1.3 y 1.4 de la misma Ley que crea el canon extremeño (Ley 2/2017, de 17 de febrero, de emergencia social de la vivienda de Extremadura) a fin de insertar un apartado 15 en su art. 3 en el que se estableciera el concepto legal de vivienda deshabitada y de introducir un nuevo art. 16 *bis*, en el que se regulara el procedimiento para su declaración (extremos hoy regulados en los arts. 120.3 y 121 de la Ley 11/2019).

Estos preceptos de la Ley 2/2017, de 17 de febrero, fueron, junto con algunos otros, objeto de recurso de inconstitucionalidad, suspendiéndose su aplicación desde su admisión, por providencia de 12 de diciembre de 2017 y, a la postre, imposibilitando la aplicación del canon extremeño. Finalmente, la STC 106/2018, de 4 de octubre, FJ 2 b), ha resuelto dicho recurso declarando la constitucionalidad de los preceptos que ocupan nuestra atención, tal y como ha venido determinando en relación con disposiciones análogas en las SSTC 16/2018, de 22 de febrero, FJ 9; 32/2018, de 12 de abril, FJ 9; 43/2018, de 26 de abril, FJ 5 b); y 97/2018, de 19 de septiembre, FJ 4, entre otras.

No obstante, lo que resulta más llamativo de esta figura impositiva, denominada legalmente «canon» pese a responder a la naturaleza de impuesto, es que no se establece como un tributo propio autonómico, sino que su imposición se encomienda a los Ayuntamientos extremeños. En otras palabras, se trata de un tributo local creado y regulado por la Comunidad Autónoma de Extremadura⁵⁵⁶.

Y resulta cuando menos llamativo, porque el Tribunal Constitucional ya se pronunció en la STC 31/2010, de 28 de junio, justamente sobre este extremo, esto es, sobre la capacidad de las Comunidades Autónomas para crear tributos propios de las Entidades Locales, negando tal posibilidad y otorgando dicha potestad en exclusiva al Estado. Concretamente, en este conocido pronunciamiento en el que son enjuiciadas varias disposiciones de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña, el máximo intérprete de la Constitución determinó que «la creación de los tributos locales ha de operarse a través del legislador estatal, “cuya intervención reclaman los apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución”, potestad normativa que tiene su anclaje constitucional “en la competencia exclusiva sobre Hacienda General (art. 149.1.14 CE), debiendo entenderse vedada, por ello, la

⁵⁵⁶ De esta misma opinión son, entre otros, ORÓN MORATAL, G.: «Las viviendas desocupadas como objeto de medidas constrictivas», cit., pág. 186; y ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», cit., pág. 216.

intervención de las Comunidades Autónomas en este concreto ámbito normativo” (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 22)». En definitiva, prosigue el Tribunal, se trata «*de una potestad exclusiva y excluyente del Estado que no permite intervención autonómica en la creación y regulación de los tributos propios de las entidades locales*» (FJ 140)⁵⁵⁷.

Coincidimos, por tanto, con autores como NAVARRO GARCÍA, que sostienen que «el canon extremeño es inconstitucional al invadir de manera clara competencias exclusivas del Estado», y esto pese a que, curiosamente, la Disposición Final tercera de la Ley 2/2017, de 17 de febrero, de emergencia social de la vivienda de Extremadura, no fue objeto de impugnación en el recurso de inconstitucionalidad promovido contra varios preceptos de la mencionada norma y resuelto por la STC 106/2018⁵⁵⁸.

Una alternativa, con efecto análogo, pero que habría contado con el beneplácito de la jurisprudencia constitucional⁵⁵⁹, hubiera consistido, como propone ÁLVAREZ MENÉNDEZ, en establecer el canon de viviendas deshabitadas como un impuesto propio autonómico similar al impuesto catalán sobre las viviendas vacías -cuya constitucionalidad ha sido ya reconocida-⁵⁶⁰, previendo la cesión total de su recaudación a las Entidades Locales para su afectación al patrimonio municipal del suelo⁵⁶¹.

Por último, cabe indicar que esto mismo es predicable del canon vasco, pues su carácter foral no cambia el hecho de que el Parlamento vasco carezca también de competencia para regular tributos locales. En los Territorios Históricos vascos (Álava, Guipúzcoa y Vizcaya) la particularidad, derivada de la conservación de su «régimen especial en materia municipal»⁵⁶², estriba en que las instituciones competentes para mantener, establecer y regular los tributos locales son las Juntas Generales de las

⁵⁵⁷ La cursiva en la cita es nuestra.

⁵⁵⁸ NAVARRO GARCÍA, A.: *Políticas fiscales para fomentar el acceso a una vivienda*, cit., pág. 98. Cuestiona también la constitucionalidad del canon por el motivo competencial expuesto ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», cit., pág. 216.

⁵⁵⁹ Así lo reconoce el Tribunal Constitucional en la STC 31/2010, de 28 de junio, FJ 140, sirviéndose de lo señalado anteriormente en la STC 233/1999, de 16 de diciembre, en la que, en suma, confirma la posibilidad de que las Comunidades Autónomas, «al igual que el Estado, puedan ceder también sus propios impuestos o tributos en beneficio de las Corporaciones Locales, pues, [...] nada hay que lo impida en la L.H.L., ni tampoco en la C.E. o en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (L.O.F.C.A.), siempre y cuando, claro está, las Comunidades Autónomas respeten los límites a su capacidad impositiva que se establecen en estas dos últimas» (FJ 22).

⁵⁶⁰ ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», cit., pág. 220.

⁵⁶¹ Sobre la participación de las Entidades Locales en los recursos tributarios autonómicos, véanse, entre otros, los trabajos de RAMOS PRIETO, J.: *La participación de las Haciendas Locales en los tributos de las Comunidades Autónomas*, Fundación Democracia y Gobierno Local, Madrid, 2009; y «Las relaciones de colaboración financiera de las Comunidades Autónomas con las Entidades locales», *Anuario Aragonés del Gobierno Local*, núm. 3, 2011, págs. 303-367.

⁵⁶² Disposición Adicional octava del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Diputaciones Forales de cada uno de ellos⁵⁶³, a través de la aprobación de Normas Forales⁵⁶⁴, disposiciones que, pese a poseer naturaleza reglamentaria, «ni “tienen naturaleza de meros reglamentos de ejecución de la Ley estatal” [...], en la medida que gozan de una singularidad que dimana del régimen foral constitucional y estatutariamente garantizado, no solo frente a las Instituciones comunes del País Vasco sino también frente “a los poderes centrales del Estado” (STC 76/1988, de 26 de abril, FJ 6), ni tienen la de disposiciones autónomas, al no surgir desvinculadas de toda ley, dado que tienen como función constitucional la de configurar, de forma armonizada, un régimen tributario foral que sustituye y replica, en cada uno de esos territorios, la estructura del sistema tributario del Estado (STC 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 5), tanto en su contenido ordinario [art. 41.2 a) EAPV] como en el extraordinario y coyuntural [art. 41.2 c) EAPV]» [STC 118/2016, de 23 de junio, FJ 2b)]. En definitiva, estas Normas Forales «“han venido sustituyendo en los territorios históricos a las disposiciones legislativas del Estado en materia tributaria, fruto de la garantía de la foralidad que el texto constitucional consagra (disposición adicional primera)”» (AATC 109/2017, de 18 de julio, FJ 4; 110/2017, de 18 de julio, FJ 4; y 111/2017, de 18 de julio, FJ 4).

4.5. El impuesto local sobre viviendas deshabitadas de Navarra

Esta problemática competencial, sin embargo, no se plantea en la Comunidad Foral de Navarra, pese a que también creó, hace ya muchos años, un impuesto local sobre viviendas desocupadas⁵⁶⁵. La razón estriba en que la Comunidad Foral de Navarra tiene competencia para establecer y regular el sistema tributario local⁵⁶⁶ (actualmente, en virtud

⁵⁶³ Art. 7 a.6) de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos en relación con el art. 41.2 a) de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía (NAVARRO GARCÍA, A.: *Políticas fiscales para fomentar el acceso a una vivienda*, cit., pág. 97).

⁵⁶⁴ En relación con las fuentes del ordenamiento tributario local de los territorios Históricos vascos, explica MERINO JARA que las «Normas Forales en materia tributaria se aprueban por las Juntas Generales precisamente en uso de la potestad normativa que tienen atribuidos los Territorios Históricos», equiparándose la Norma Foral a la Ley tributaria estatal (MERINO JARA, I.: «Las Haciendas Locales vascas», en AA.VV. (Dir. MERINO JARA): *Estudios jurídicos sobre la Hacienda Local*, Bosch, Barcelona, 2012, pág. 241).

⁵⁶⁵ GARCÍA MARTÍNEZ, A.; JIMÉNEZ VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J.: «La fiscalidad especial sobre la vivienda vacía en España y en otros países de la Unión Europea», cit., pág. 79. En este sentido, explica VARONA ALABERN que «este tributo perseguía desincentivar la especulación en la vivienda, en un momento en que el mercado inmobiliario estaba experimentando un auge tan elevado que alentaba la compra de viviendas con intenciones meramente inversoras, en la confianza de que su precio aumentara considerablemente con el tiempo, que operaría como un factor de ventaja económica. Además, para poderlas vender en el mejor momento, estos inmuebles no se ofrecían en alquiler. De este modo, aquellos propietarios tendían a retener durante un tiempo viviendas vacías y con esta actitud se contraía la oferta inmobiliaria y se contribuía a aumentar artificialmente su precio, alimentando peligrosamente la burbuja inmobiliaria. Mediante este impuesto se pretendía reducir estos perniciosos efectos, incentivando la venta de estos inmuebles o su canalización hacia el mercado de alquiler» [VARONA ALABERN, J. E.: «Extrafiscalidad irregular e imposición inmobiliaria», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2010, pág. 6 (versión en línea)].

⁵⁶⁶ BARBERENA BELZUNCE, I.: «Los recursos tributarios de las Haciendas Locales de Navarra», en AA.VV. (Dir. HERRERA MOLINA, P.; Coord. GALÁN RUIZ, J.): *Tributos Locales y Autonómicos*, Aranzadi-Thomson, Cizur Menor (Navarra), 2006, pág. 991.

del art. 48 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y, en definitiva, del derecho histórico que ampara y respeta la Disposición Adicional primera de la Constitución) de la que carece, como hemos visto, la Comunidad Autónoma del País Vasco, por ostentarla los Territorios Forales que conforman esta última y, desde luego, con la que no cuentan las Comunidades Autónomas del territorio común, al pertenecer en exclusiva al Estado.

Fue la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, la que estableció en el Capítulo VIII del Título II de la norma (arts. 184-191) el régimen jurídico del «Impuesto sobre Viviendas Desocupadas», que ha pasado a denominarse «Impuesto sobre Viviendas Deshabitadas», tras la modificación operada por el art. 2 de la Ley Foral 31/2013, de 31 de octubre, de modificación del artículo 132 y del Capítulo VIII del Título II de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra.

Esta modificación que, de acuerdo con la Exposición de Motivos de la recién citada norma, «responde a la necesidad de acompañar la Ley Foral de medidas urgentes para garantizar el derecho a la vivienda en Navarra con el correspondiente marco fiscal, mediante el establecimiento obligatorio de la exacción de este impuesto por los Ayuntamientos de Navarra», no solo ha supuesto un cambio en la denominación legal del tributo, también ha reformado algunos aspectos relevantes de su configuración legal.

En su redacción original, el hecho imponible del impuesto estaba constituido por la tenencia de viviendas sitas en el término municipal o concejil que tuvieran la calificación de deshabitadas, es decir, que hubieran estado desocupadas durante más de cuatro meses en el curso de un año, salvo que su uso exclusivo fuese el esparcimiento o recreo durante determinados períodos de cada año por residentes de la localidad donde la vivienda estuviera enclavada (art. 184 de la Ley Foral 2/1992 en su redacción original).

El hecho de que inicialmente se dejara fuera del ámbito de aplicación del gravamen a las segundas viviendas de residentes del propio municipio, fue interpretado, y con razón, como una previsión orientada a gravar «la titularidad de viviendas o inmuebles residenciales que correspondieran a personas no residentes en el municipio»⁵⁶⁷ y, por tanto, como una disposición difícilmente conciliable con la observancia del principio de igualdad que garantiza tanto el art. 14 CE como, en el estricto ámbito tributario, el art. 31.1 CE, habida cuenta de que esta diferencia de trato basada en la

⁵⁶⁷ ORÓN MORATAL, G.: «Las viviendas desocupadas como objeto de medidas constrictivas», cit., pág. 185.

residencia carecía, a todas luces, de la justificación objetiva y razonable que exige la jurisprudencia consolidada del Tribunal Constitucional.

Asimismo, se presumía la ocupación de las viviendas arrendadas que dispusieran de contrato (art. 184.3, párrafo tercero, de la Ley Foral 2/1995 en su redacción inicial)⁵⁶⁸ y quedaban no sujetas al impuesto las viviendas que hubieran sido construidas por entidades mercantiles dedicadas a la construcción o venta de las mismas y que todavía no hubieran sido objeto de transmisión (art. 185 de la Ley Foral 2/1995 en su redacción original).

La regulación anterior del tributo presentaba ciertos inconvenientes que fueron puestos de relieve por la doctrina que se encargó de estudiar el régimen jurídico de esta figura impositiva. Entre otros, se denunciaron los siguientes: por un lado, se consideraba que, a pesar de que la Ley Foral ofrecía una definición de vivienda desocupada específicamente diseñada para la exacción del impuesto, la misma no parecía suficiente a los efectos de la prueba de la ocupación de la vivienda⁵⁶⁹. Y, por otro lado, se entendió que el hecho de que en la definición legal del hecho imponible no se efectuara distinción alguna entre inmuebles rústicos y urbanos podría llevar a determinar que el gravamen también recaía sobre viviendas, radicadas en el término municipal o concejil, de carácter rústico por hallarse enclavadas en suelo de esta naturaleza, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 7 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario⁵⁷⁰. Al respecto, cabe indicar que actualmente se ha arrojado luz en este asunto, y a los efectos de la declaración de una vivienda como deshabitada «se considera vivienda toda edificación que, por su estado de ejecución, cuente con las autorizaciones legales para su efectiva ocupación o que se encuentre en situación de que se soliciten las mismas y que, conforme al planeamiento urbanístico de aplicación, tenga como uso pormenorizado el residencial o tenga autorizado el uso residencial mediante la correspondiente licencia urbanística de cambio de uso, en suelo clasificado como urbano o urbanizable» (art. 42 bis.1 de la Ley Foral 10/2010, de 10 de mayo, del Derecho a la Vivienda en Navarra).

Tras la reforma de 2013, tal y como se ha adelantado, la regulación del impuesto que nos concierne ha experimentado cambios sustanciales. Actualmente, la redacción del art. 184 de la Ley 2/1995 establece únicamente que el Impuesto sobre Viviendas Deshabitadas «gravará la titularidad de viviendas radicadas en el término municipal que

⁵⁶⁸ Esta presunción de ocupación parecía ir dirigida «a la lucha contra el fraude, para evitar los arrendamientos fácticos o las ocupaciones de hecho», como tuvieron ocasión de señalar VILLAR EZCURRA, M.; GOROSPE OVIEDO, J. I.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: «Impuestos sobre infrutilización de la tierra, sobre solares sin edificar y viviendas desocupadas», en AA.VV. (Dir. HERRERA MOLINA, P.; Coord. GALÁN RUIZ, J.): *Tributos Locales y Autonómicos*, Aranzadi-Thomson, Cizur Menor (Navarra), 2006, pág. 539.

⁵⁶⁹ *Ibidem*.

⁵⁷⁰ *Ibidem*.

figuren en el Registro de Viviendas Deshabitadas regulado en la Ley Foral 10/2010, de 10 de mayo, del Derecho a la Vivienda en Navarra».

Nos parece interesante destacar el hecho de que el legislador navarro haya optado por configurar el hecho imponible, sin ornamentaciones, como la titularidad de las viviendas inscritas en el Registro de Viviendas Deshabitadas y no haya optado por formularlo, como ocurre en el caso del impuesto catalán sobre viviendas vacías, como la desocupación permanente de las viviendas, pues, a nuestro juicio, un tributo extrafiscal que grava la desocupación de una vivienda no está haciendo otra cosa que someter a imposición, aunque por motivos extrafiscales, la capacidad económica que se manifiesta con la titularidad de la misma. Sobre este particular tendremos ocasión de extendernos más adelante.

El Registro de Viviendas Deshabitadas al que se refiere el hecho imponible del impuesto navarro se encuentra regulado en el art. 42 *sexies* de la Ley Foral 10/2010, y se crea para el control y seguimiento de las viviendas que han sido declaradas deshabitadas. Nótese que el texto original del art. 191 de la Ley 2/1995 ya preveía la creación de este Registro para la exacción del impuesto, quedando los sujetos pasivos del mismo obligados a declarar a la Entidad Local la existencia de viviendas deshabitadas y procediendo esta última, de oficio o por denuncia, a la inclusión de éstas en el mismo, previa audiencia del interesado, cuando las declaraciones no se presentasen o fuesen defectuosas⁵⁷¹.

La novedad radica, por tanto, en que, en línea con lo pretendido por la Ley Foral 31/2013, la regulación legal de esta figura impositiva ya no ofrece una definición de vivienda deshabitada configurada expresamente para la exacción de este tributo, ni tampoco se regula el procedimiento de inscripción o alta en el Registro, sino que es preciso recurrir a la Ley Foral 10/2010 para dar contenido a elementos tan esenciales de la estructura de este tributo como son su hecho imponible y, más concretamente, su ámbito objetivo de aplicación.

Para que una vivienda figure en este Registro de Viviendas Deshabitadas se requiere que haya sido declarada deshabitada mediante el procedimiento regulado en el art. 42 *quinquies* de la Ley Foral 10/2010, que se encarga de tramitar el departamento

⁵⁷¹ Hemos de añadir, al respecto, que no faltan autores que advirtieron que la norma resultaba excesivamente parca y no entraba a regular el procedimiento para la inclusión de una vivienda en el Registro cuando ésta se efectuaba de oficio o en caso de denuncia. En concreto, VILLAR EZCURRA, GOROSPE OVIEDO y PÉREZ DE AYALA BECERRIL estimaron que resultaba «cuando menos una dejadez legal este extremo, ya que el procedimiento debe respetar las mínimas garantías legales establecidas por la normativa básica (Ley General Tributaria Foral y subsidiariamente estatal) y por tanto debiera estar regulado por ley, máximo cuando se trata de un procedimiento susceptible de producir efectos desfavorables para el ciudadano» (VILLAR EZCURRA, M.; GOROSPE OVIEDO, J. I.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: «Impuestos sobre infrautilización de la tierra, sobre solares sin edificar y viviendas desocupadas», cit., pág. 544).

competente en materia de vivienda, o la propia entidad local, en caso de acreditar que dispone de los recursos necesarios para ello.

Es preciso tener en cuenta que se dictará resolución declarando deshabitada la vivienda y se dará traslado al Registro de Viviendas Deshabitadas, a fin de proceder a su inscripción en el mismo, cuando una vez finalizado el trámite de audiencia que contempla el procedimiento referido, el titular de la vivienda no presente alegaciones o las presentadas no consigan refutar los indicios de no habitación que originaron la apertura del procedimiento.

El art. 42 ter de la mencionada norma contempla una enumeración no cerrada de indicios que permiten decretar la no habitación de una vivienda. Entre otros, contempla la Ley los siguientes: (a) los datos del padrón de habitantes y de otros registros públicos de residentes u ocupantes; (b) la carencia de suministros de agua, gas y electricidad, o consumos anormalmente bajos, tomando como referencia la media habitual por vivienda y año de acuerdo con los datos ofrecidos por las empresas suministradoras que presten servicio en la correspondiente localidad. Y en defecto de tal información, pudiendo considerar anormalmente bajo un consumo de agua inferior a 0,21 metros cúbicos por vivienda y mes o 2,47 metros cúbicos por vivienda y año; y un consumo de electricidad inferior a 24 kilovatios hora por vivienda y mes o 291 kilovatios hora por vivienda y año; igualmente, se considera indicio de no ocupación (c) la recepción de correo y notificaciones en otros lugares; (d) la utilización habitual de otros lugares para realizar comunicaciones telefónicas e informáticas; (e) las declaraciones o actos propios de la persona titular de la vivienda; (f) las declaraciones de los titulares de la vecindad; y, por último, (g) la negativa injustificada, una vez constatados otros indicios de no habitación, de la persona titular de la vivienda a facilitar comprobaciones del Departamento competente en materia de vivienda.

Si se consiguen desvirtuar los indicios de desocupación, se dicta resolución de terminación del procedimiento y se ordena el archivo del mismo. Y si el titular acepta las medidas de fomento propuestas al inicio del procedimiento para facilitar el arrendamiento de la vivienda y se compromete a dar efectiva habitación a la misma en un plazo máximo de tres meses, el procedimiento se suspende a los efectos del cómputo del plazo máximo de resolución de un año (apartados sexto y octavo del art. 42 *quinquies* de la Ley Foral 10/2010).

En definitiva, el impuesto grava la titularidad de viviendas que figuran en el Registro de Viviendas Deshabitadas, por haber sido previamente declarada esta condición. Por tanto, la delimitación del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible del impuesto parte de la definición de vivienda deshabitada que ofrece el ya conocido art. 42 *bis* de la Ley Foral 10/2010, en virtud de la cual se presume que una

vivienda, ubicada en la Comunidad Foral de Navarra, se encuentra deshabitada cuando no se destine efectivamente al uso residencial durante más de seis meses consecutivos al año, salvo cuando la vivienda tenga la consideración de habitual a efectos del IRPF, constituya la segunda residencia de su titular, se destine a un uso regulado en la legislación urbanística o al arrendamiento como fincas urbanas por temporadas o para el ejercicio de actividades industriales, comerciales, artesanales, profesionales, recreativas asistenciales, culturales o docentes⁵⁷².

No obstante, para lograr una delimitación íntegra del ámbito objetivo de aplicación del impuesto hay que tener en cuenta también que el art. 186 de la Ley 2/1995, en su redacción actual, señala que quedan exentas del impuesto: a) las viviendas titularidad de funcionarios públicos que desempeñan funciones fuera de la localidad en la que radique la vivienda; b) las viviendas titularidad de trabajadores desplazados temporalmente a población distinta de la de su residencia habitual; y c) aquellas viviendas puestas a disposición de la Administración Pública y destinadas al alquiler social.

Por lo que respecta al elemento subjetivo del impuesto, cabe indicar que los sujetos pasivos son las personas físicas y jurídicas, y los entes sin personalidad jurídica a que se refiere el art. 35.4 LGT, que sean titulares del derecho de propiedad de las viviendas deshabitadas o de un derecho real de goce y disfrute sobre las mismas, cuando éste no corresponda a su propietario⁵⁷³.

Es preciso reparar en que este tributo recae también sobre personas físicas, tal y como preveía la regulación original del mismo. Y esto a pesar de que este impuesto se modifica a fin de complementar, mediante su establecimiento obligatorio, las medidas previstas en la Ley Foral 24/2013, de 2 de julio, de medidas urgentes para garantizar el derecho a la vivienda en Navarra, en la que se denuncia que la desocupación de las viviendas por parte de personas jurídicas y, especialmente, de entidades financieras y de entidades de gestión de activos, merece un mayor reproche⁵⁷⁴. En efecto, el Preámbulo de esta norma se hace eco del argumento esgrimido por la jurisprudencia constitucional

⁵⁷² Asimismo, se exige en este último supuesto que la ocupación no sea inferior a treinta días al año (art. 42 bis.3 d) de la Ley Foral 10/2010, de 10 de mayo, del Derecho a la Vivienda en Navarra.

⁵⁷³ La regulación del ámbito subjetivo del impuesto no ha sufrido modificación alguna. En relación con su versión original, VILLAR EZCURRA, GOROSPE OVIEDO y PÉREZ DE AYALA BECERRIL pusieron de manifiesto que la «Ley Foral incurre en una imprecisión al considerar como sujetos pasivos del impuesto a las herencias yacentes, las comunidades de bienes y demás entidades que, aun carentes de personalidad jurídica propia, no pueden ser titulares dueños de un bien, y sí únicamente titulares de un derecho real de goce o disfrute sobre la vivienda, ya que en este caso sí se trata de un derecho transmisible a estos entes. En el primero de los supuestos (titulares del derecho de propiedad de las viviendas) los verdaderos propietarios no son estos entes, sino todos y cada uno de sus integrantes (comuneros, herederos) en la proporción señalada en la escritura o documento de adquisición de la vivienda» (VILLAR EZCURRA, M.; GOROSPE OVIEDO, J. I.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: «Impuestos sobre infrutilización de la tierra, sobre solares sin edificar y viviendas desocupadas», cit., pág. 541).

⁵⁷⁴ VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: «El impuesto de las Viviendas Deshabitadas y otras medidas de política fiscal sobre la vivienda en Navarra», cit., pág. 271.

para justificar el más grave incumplimiento de la función social de la propiedad por parte de personas jurídicas a causa de la «notoriedad de la utilización de las viviendas como bien de inversión que se predica en las personas jurídicas, frente al natural ejercicio del derecho a la vivienda propio de las personas físicas» (STC 16/2018, de 22 de febrero, FJ 6). Sin embargo, este elemento diferenciador, si bien ha servido de base para el establecimiento de una acción pública de policía dirigida a estas viviendas propiedad de personas jurídicas, no ha llevado al legislador navarro a introducir una modificación en la regulación del impuesto que nos ocupa mediante la que se redujera su ámbito subjetivo, como hemos visto que ocurre en buena parte de los impuestos específicos sobre viviendas vacías que hemos tenido ocasión de analizar. En particular, nos estamos refiriendo a los impuestos catalán y valenciano sobre las viviendas vacías y al canon extremeño de vivienda deshabitada.

Por otro lado, es preciso tener en cuenta que el apartado 2 del art. 42 *quinquies* de la Ley 10/2010 señala que el procedimiento de declaración de vivienda deshabitada «se entenderá con la persona titular registral o, en su defecto, con la persona titular catastral de la vivienda o grupo de viviendas, considerándose personas interesadas, igualmente, en su caso, a las titulares de derechos reales y situaciones jurídicas, inscritos y anotados en el Registro de la Propiedad, sin perjuicio de las comunicaciones a las titulares de derechos o intereses legítimos».

Entendemos, por tanto, que el hecho de que el impuesto sobre viviendas deshabitadas se haya configurado como una más de las medidas administrativas que contempla la Ley navarra de vivienda para movilizar las viviendas vacías, y no constituya sino la consecuencia de la declaración de la vivienda como deshabitada conlleva que el sujeto pasivo del impuesto deberá haber tomado parte en el procedimiento de declaración de vivienda deshabitada.

Por su parte, la cuota tributaria de este impuesto se calcula aplicando al valor catastral de los bienes inmuebles, base imponible de la contribución territorial (el IBI ha conservado su antigua denominación en este Territorio Foral), un tipo de gravamen que va aumentando anualmente en tanto se mantiene la situación de desocupación: en el primer año en el que la vivienda figura en el Registro de Viviendas Deshabitadas el tipo impositivo comienza quedando comprendido entre el 0,10 y el 0,50%. En el segundo año pasa a estarlo entre el 0,50% y el 1% y, en el tercer año y ulteriores, acaba oscilando entre el 1 y el 1,5 %⁵⁷⁵, siendo los Ayuntamientos quienes han de fijar, a través de sus ordenanzas fiscales, el tipo impositivo aplicable dentro del correspondiente intervalo.

⁵⁷⁵ Con anterioridad no estaba previsto que el tipo de gravamen se incrementara en función de los años en los que la vivienda se mantuviera inscrita en el Registro de Viviendas Deshabitadas. La redacción original del art. 189 de la Ley Foral 2/1995 simplemente establecía que el tipo de gravamen no podía exceder del 40% del tipo vigente en cada municipio para la contribución territorial.

El impuesto navarro presenta cierta semejanza respecto del recargo del IBI previsto en el art. 72.4 TRLRHL⁵⁷⁶, inexistente, naturalmente, en el ámbito de la contribución territorial navarra. La similitud se evidencia no solo porque el tributo navarro se remita al concepto de vivienda deshabitada contemplado en una ley autonómica de vivienda y recaiga sobre los mismos sujetos pasivos (personas físicas, jurídicas y entes sin personalidad jurídica del art. 35.4 LGT), sino porque, además, se sirve, para su cuantificación, de elementos de la contribución territorial. Sin embargo, el punto de conexión no es en este caso su cuota líquida, sino la base imponible de aquel impuesto, lo que explica que, al tratarse de una magnitud superior a la cuota, el tipo de gravamen del impuesto navarro sea considerablemente inferior al del recargo del IBI, que, como sabemos, puede alcanzar hasta el 50%⁵⁷⁷.

En efecto, su cuantificación se parece bastante a la prevista para la imputación de rentas inmobiliarias en el ámbito del IRPF, pues para el cálculo de la renta imputada se toma como referencia el valor catastral del inmueble, y se le aplica un porcentaje del 2% o, en su caso, del 1,1 %, cuando el valor catastral del inmueble ha sido revisado, modificado o determinado mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general (art. 85 LIRPF). A propósito de lo anterior, recuérdese que la Comunidad Foral de Navarra procedió a la eliminación de las rentas inmobiliarias imputadas mediante la aprobación de la Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por último, el devengo del impuesto tiene lugar cuando se dicta la resolución por medio de la cual se declara una vivienda deshabitada (art. 189.1 de la Ley Foral 2/1995). Lo anterior pone de manifiesto que existe cierta falta de coordinación entre el hecho imponible y el devengo de esta figura tributaria, pues el primero atiende a la circunstancia de que la vivienda figure en el Registro de Viviendas Deshabitadas, que es la consecuencia de la declaración de la vivienda como deshabitada y, por tanto, un hecho que se produce en un momento posterior a aquél en el que se sitúa el devengo del impuesto.

Como es sabido, de acuerdo con el art. 21.1 LGT, el devengo es «el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal». En consecuencia, lo lógico hubiera sido fijar el devengo en el momento en el que la vivienda se inscribe, por primera vez, en el Registro de Viviendas Deshabitadas, tras haberse dictado la correspondiente resolución por mor de la cual se declara deshabitada la vivienda. Más aún cuando el segundo y tercer apartado del

⁵⁷⁶ Repara también en la semejanza que presentan estos dos gravámenes ORÓN MORATAL, G.: «Las viviendas desocupadas como objeto de medidas constrictivas», cit., pág. 185.

⁵⁷⁷ Sobre las diferencias existentes entre los recargos sobre la cuota tributaria y sobre la base imponible, véase CAZORLA PRIETO, L. M.^a: *Recargos e impuesto sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 72.

art. 189 señalan que, posteriormente, «el impuesto se devengará el primer día de cada año mientras la vivienda figure en alta en el Registro de Viviendas Deshabitadas»⁵⁷⁸.

Es preciso poner en conexión lo anterior con el art. 42 *sexies*.5 de la Ley Foral 10/2010, en el que se establece que para la cancelación de la inscripción de una vivienda en dicho Registro es preciso demostrar previamente la efectiva habitación de la vivienda durante seis meses ininterrumpidos, siendo los titulares registrales o catastrales responsables de comunicar y acreditar cualquier alteración que afecte a la inscripción en el Registro o a los datos que obren en la misma.

Por consiguiente, si una vivienda consta a 1 de enero en el Registro de Viviendas Deshabitadas es porque en los seis meses previos no se le ha dado efectiva habitación o ésta no ha quedado debidamente acreditada. En otras palabras, el impuesto se exige porque se mantiene la desocupación, o, lo que es lo mismo, porque se sigue incumpliendo el deber de dar uso habitacional efectivo a la vivienda que establece la Ley Foral de vivienda. Tanto es así que el tipo de gravamen se incrementa conforme aumenta el número de años en los que persiste este incumplimiento, funcionando de un modo similar a la multa coercitiva.

En efecto, el Tribunal Constitucional en la STC 16/2018, de 22 de febrero, la cual tuvimos ocasión de comentar con cierto detenimiento en el primer Capítulo de este trabajo, llega a reconocer que la mencionada norma, tras la modificación operada por la Ley Foral 24/2013, de 2 de julio, de medidas urgentes para garantizar el derecho a la vivienda en Navarra, establece un deber general de dar uso habitacional efectivo a la vivienda. Por el interés que reviste este pronunciamiento, reproducimos literalmente la conclusión alcanzada por el máximo intérprete de la Constitución:

«Esta Ley Foral 24/2013, por tanto, define la función social de la propiedad sobre viviendas, que se concreta en el deber de destinarla efectivamente a habitación independientemente de quien sea el titular, y prevé las consecuencias de su incumplimiento, que son más graves cuando el titular de la vivienda es una persona jurídica. Este planteamiento, que distingue entre el deber de ocupar efectivamente la vivienda, que se impone a todos los propietarios, y las consecuencias de su incumplimiento, que tienen mayor calado cuando el titular es una persona jurídica, aparece confirmado en la parte dispositiva de la ley por el artículo 42 *bis* en su apartado quinto: “en orden al ejercicio de la potestad

⁵⁷⁸ De hecho, originalmente el art. 190 de la Ley Foral 2/1995 preveía que este impuesto se devengara por primera vez transcurrido el plazo de un año a partir de que se notificara al titular de la vivienda el alta en el registro de viviendas desocupadas. Es decir, era «presupuesto necesario para el nacimiento de la obligación no sólo la existencia de una vivienda deshabitada sino su alta en el registro correspondiente y la notificación de tal extremo al titular del bien» (VILLAR EZCURRA, M.; GOROSPE OVIEDO, J. I.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: «Impuestos sobre infrutilización de la tierra, sobre solares sin edificar y viviendas desocupadas», cit., pág. 543).

sancionadora regulada en esta Ley Foral solo se considerará vivienda deshabitada aquella cuya titularidad corresponda a una persona jurídica» (FJ 6).

Estamos convencidos, por tanto, de que es posible afirmar que existe un deber de dar uso habitacional efectivo a la vivienda y de que, a la postre, la exacción del impuesto sobre viviendas deshabitadas es una de las consecuencias que se anudan al incumplimiento de ese deber en el que incurre el titular de una vivienda que se considera deshabitada de acuerdo con lo dispuesto en el art. 42 *bis* de la norma.

Pese a que el Tribunal Constitucional determina que «los conceptos e instituciones regulados en los artículos 42 *bis* a 42 *sexies* han de entenderse en función de la política de fomento en materia de vivienda que disciplina el artículo 42 *septies*» y que, por tanto, «el destino efectivo de la vivienda al uso residencial, al que se refiere expresamente el art. 42 *bis*.2 y al que sirven el resto de previsiones impugnadas de los artículos 42 *bis* a 42 *sexies*, no es un deber del propietario sino un objetivo que persigue el poder público mediante su política de vivienda» (FJ 6), lo cierto es que estos conceptos no solo se emplean en la actividad administrativa de fomento, sino que también dan soporte a medidas de gravamen, de muy diversa índole, que abarcan desde medidas de carácter sancionador⁵⁷⁹ hasta medidas de carácter tributario, como es este impuesto extrafiscal que nos encontramos analizando.

Por otro lado, no hemos de perder de vista que, una vez se declara la vivienda como deshabitada, el impuesto se devenga el primer día de cada año mientras la vivienda se mantenga inscrita en el Registro de Viviendas Deshabitadas, exigiéndose al sujeto pasivo el pago de cuotas semestrales (por semestres naturales), íntegras e irreducibles, aunque posteriormente pueda solicitar, mediante la tramitación del oportuno expediente, «la devolución de la parte proporcional de las cuotas relativas al periodo del devengo del impuesto desde el momento en que las viviendas fueron ocupadas» (art. 189.4 de la Ley Foral 2/1995).

Podemos adivinar que la previsión anterior, conservada en los mismos términos en los que se creó el impuesto, responde a motivos recaudatorios, teniendo en cuenta que la contribución territorial se devenga el primer día del periodo impositivo (art. 141 de la Ley Foral 2/1995) y que el art. 191 de la Ley Foral 2/1995 prevé que la gestión del impuesto se rija «por las mismas normas que la contribución territorial, practicándose las liquidaciones y la emisión de los documentos de cobro correspondientes conjuntamente».

⁵⁷⁹ En efecto, el art. 42 *bis*.5 de la Ley Foral 10/2020 establece que: «En orden al ejercicio de la potestad sancionadora regulada en esta Ley Foral solo se considerará vivienda deshabitada aquella cuya titularidad corresponda a una persona jurídica, constituida regular o irregularmente. Por titularidad se entenderá aquella que recaiga tanto sobre el pleno dominio de la vivienda como sobre una participación mayoritaria en un condominio sobre la misma».

El hecho de que el impuesto se devengue a 1 de enero y que los sujetos pasivos puedan solicitar la devolución de parte de la cuota tributaria pagada cuando se ha dado efectiva habitación a la vivienda durante parte de ese año natural significa que el impuesto se devenga, se liquida y se ingresa con anterioridad a la finalización del periodo impositivo (el cual la norma denomina «periodo de devengo»). En otras palabras, una vez el impuesto se devenga por primera vez, se comporta como un impuesto periódico cuyo devengo se sitúa al inicio del periodo impositivo.

Tal apreciación parte de la propuesta de PIÑA GARRIDO de diferenciar entre periodo de liquidación y periodo de la base o periodo impositivo en sentido estricto. Señala la citada autora que ambos «ayudan a cuantificar las prestaciones tributarias debidas por los sujetos pasivos, desde un punto de vista formal (periodo liquidatorio) y material (periodo de la base)»⁵⁸⁰. Sin embargo, la diferencia entre uno y otro estriba en que en los impuestos de liquidación periódica (con periodo de liquidación) la cuantificación de la base imponible «se realiza de forma estática, en función de la situación en que se encuentran los elementos objetivos y subjetivos del hecho imponible en un momento dado», mientras que en el caso de los impuestos periódicos (con periodo impositivo), la base imponible se cuantifica «de forma dinámica, atendiendo a las circunstancias que afectan a los componentes de la base durante todo el período»⁵⁸¹. En otras palabras, para poder hablar de periodo de la base «es preciso que la ley del impuesto otorgue relevancia a las vicisitudes que el hecho gravado pueda atravesar a lo largo de ese espacio de tiempo, modulando con ellas la cuantía de la obligación finalmente resultante»⁵⁸².

A diferencia de lo que ocurre con otras figuras impositivas, como el recargo del IBI o el impuesto catalán sobre las viviendas vacías, que también tratan de desincentivar la desocupación de las viviendas y que entrarían en la categoría de «impuestos periódicos atípicos» o, siguiendo la clasificación de la profesora PIÑA, en la de impuestos de liquidación periódica -en tanto que son exigibles cada año-, la Ley navarra que regula el régimen jurídico del impuesto que nos ocupa no se mantiene indiferente ante los cambios que pudieran producirse en las circunstancias que determinaron inicialmente la cuantía del tributo en el momento del devengo, puesto que prevé el prorrateo de la cuota ingresada y la devolución de la parte correspondiente «desde el momento en que las viviendas fueron ocupadas» (art. 189.4)⁵⁸³.

⁵⁸⁰ PIÑA GARRIDO, M.^a D.: *El devengo y el período impositivo en el sistema tributario español*, Colex, Madrid, 1997, pág. 203.

⁵⁸¹ *Ibidem*, pág. 195.

⁵⁸² *Ibidem*, pág. 196.

⁵⁸³ Explica esta autora que, en estos casos, el hecho de que el devengo se sitúe al inicio del periodo impositivo «significa que el factor temporal “período” influye en la cuantía definitiva de la prestación tributaria que el sujeto pasivo debe a la Hacienda, aunque no en la de la obligación tributaria derivada del

La conservación de la regulación original del impuesto en este punto, como bien ha apuntado algún autor, posibilita la devolución antes de que la vivienda sea dada de baja del Registro de Viviendas Deshabitadas⁵⁸⁴. Sin embargo, esta redacción podría resultar conveniente habida cuenta de que si el tenor literal del art. 189.4 hiciera referencia al momento en el que las viviendas dejaran de figurar en el mencionado Registro, podrían darse situaciones injustas desde el punto de vista de la finalidad extrafiscal, en las que se hiciera tributar al contribuyente por un periodo en el que se ha dado uso residencial efectivo a la vivienda. Adviértase que, si con fecha de 1 julio se procede a la baja registral de la vivienda, es porque se ha acreditado que, desde el 1 de enero, esta última se ha mantenido ocupada en tanto que la cancelación de la inscripción de la vivienda en dicho Registro exige la acreditación de la habitación ininterrumpida durante los seis meses previos.

5. LA NOTA COMÚN PRESENTE EN LA MAYORÍA DE LOS GRAVÁMENES ESTABLECIDOS *AD HOC* PARA DESINCENTIVAR LA DESOCUPACIÓN DE LAS VIVIENDAS

Ya explicamos en el Capítulo primero de este trabajo que los tributos sobre las viviendas vacías se incluyen dentro de las medidas de gravamen que se aplican como consecuencia, principalmente, del incumplimiento del deber de dar uso habitacional efectivo a la vivienda. A lo largo de este Capítulo, en efecto, hemos podido constatar que las últimas novedades legislativas que atañen a los tributos que tienen como finalidad principal desincentivar este concreto incumplimiento de la función social de la propiedad de la vivienda evidencian claramente esta circunstancia. Estas normas impositivas se añaden a las medidas de limitación administrativa que se ponen a disposición de las Administraciones Públicas competentes para garantizar el uso adecuado de la vivienda.

A mayor abundamiento, la reciente reforma del art. 72.4 TRLRHL, la configuración legal del nuevo impuesto valenciano sobre viviendas vacías y la estructura jurídica tanto de los cánones vasco y extremeño de vivienda deshabitada como del impuesto sobre viviendas deshabitadas de los Ayuntamientos navarros presentan una nota común: *la necesidad de recurrir a la correspondiente normativa autonómica en materia de vivienda para conseguir la integración del hecho imponible del tributo en cuestión.*

hecho imponible. Porque el período es un elemento integrante del presupuesto de hecho del tributo, pero no del hecho imponible» (PIÑA GARRIDO, M.^a D.: *El devengo y el período impositivo en el sistema tributario español*, cit., pág. 198). Su argumentación parte de que el «presupuesto de hecho» es lo que «permite conocer qué presupuesto de hecho es el que, realizado por el sujeto pasivo, legitima al Ente público para adquirir con carácter definitivo ciertos ingresos», mientras que el hecho imponible es simplemente «el presupuesto del que deriva la obligación tributaria principal» (*Ibidem*, pág. 37).

⁵⁸⁴ VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: «El impuesto de las Viviendas Deshabitadas y otras medidas de política fiscal sobre la vivienda en Navarra», cit., pág. 273.

Ello se debe a que estas figuras tributarias se introducen como complemento de medidas de naturaleza distinta ya existentes (como pueden ser las multas coercitivas, los alquileres forzosos, las expropiaciones por incumplimiento de la función social, etc.), que también constituyen consecuencias gravosas que se anudan al incumplimiento de la función social de la propiedad de la vivienda. Todas ellas se vinculan a un mismo presupuesto de hecho, cual es la desocupación permanente e injustificada de la vivienda, por consiguiente, resulta lógico que para su aplicación deban partir de la misma noción de «desocupación».

En efecto, las definiciones de «vivienda deshabitada» ofrecidas por las distintas normas autonómicas de vivienda nutren la regulación y, en particular, completan la definición del hecho imponible tanto del «recargo del IBI sobre viviendas deshabitadas», como de impuestos propiamente dichos, previstos a nivel autonómico y local.

Concretamente, el aspecto material del hecho imponible de algunos de estos tributos -nos estamos refiriendo al impuesto sobre viviendas vacías de la Comunidad Valenciana, a los cánones vasco y extremeño de vivienda deshabitada y al impuesto sobre viviendas deshabitadas de los Ayuntamientos Navarros- presenta dos dimensiones: una sustantiva y otra procedimental⁵⁸⁵. Nos explicamos.

Para que una vivienda quede incluida en el ámbito objetivo de aplicación de estas figuras tributarias no solo es preciso que se haya mantenido desocupada, sin causa justificada, durante un determinado periodo de tiempo (vertiente sustantiva), además, -y esto es lo determinante- es necesario que haya sido así calificada en virtud del correspondiente procedimiento administrativo de carácter contradictorio, regulado en la ley autonómica de vivienda y llevado a cabo por el órgano competente en materia de vivienda (vertiente procedimental). Es más, en el caso del impuesto sobre las viviendas deshabitadas de Navarra y en el del impuesto valenciano sobre las viviendas vacías, esta dimensión procedimental va un paso más allá y exige que la vivienda se halle inscrita en el oportuno Registro de Viviendas Deshabitadas, lo cual requiere, a su vez, que haya sido declarada deshabitada previamente mediante el referido procedimiento.

Entendemos que la inclusión de la expresada dimensión procedimental se debe a la complejidad que entraña la definición y la acreditación de la desocupación permanente de una vivienda a efectos de aplicar un tributo de esta naturaleza. A este respecto, resulta llamativo que incluso en el ámbito del recargo del IBI sobre inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, las Ordenanzas Fiscales de algunos Ayuntamientos, como el de Barcelona, se remitan directamente al procedimiento

⁵⁸⁵ Se trata de una idea que, en relación con el impuesto sobre las viviendas deshabitadas de Navarra, ha puesto de manifiesto, muy atinadamente, VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: «El impuesto de las Viviendas Deshabitadas y otras medidas de política fiscal sobre la vivienda en Navarra», cit., págs. 264-268.

declarativo de vivienda desocupada establecido por la Comunidad Autónoma, pese a que el art. 72.4 TRLRHL encomienda a las Entidades Locales la labor de regular los requisitos, los medios de prueba y el procedimiento municipal por el que se declara un inmueble desocupado con carácter permanente.

Por lo que a nosotros respecta, nada tenemos que objetar en cuanto a que las Entidades Locales recurran a una Administración que se encuentran en mejor disposición, por lo que a recursos se refiere, para llevar a cabo la ardua tarea de instruir y resolver dicho procedimiento. Es más, consideramos que podría ser incluso conveniente a fin de evitar duplicidades administrativas. Lo anterior evidencia que, debido a la gran dificultad que conlleva la determinación de la desocupación de la vivienda, posiblemente la opción más viable, a efectos prácticos, sea que las Comunidades Autónomas, que ostentan la competencia exclusiva en materia de vivienda, establezcan sus propios tributos, siguiendo los pasos de Cataluña y la Comunidad Valenciana, sin perjuicio de que pudiera preverse la cesión total o parcial de su recaudación a las Entidades locales para su afectación a fines de vivienda, tal y como establece el art. 3 LIVVCAT, cuando dispone que los ingresos derivados del impuesto catalán sobre las viviendas vacías se destinarán prioritariamente a los municipios de donde provengan dichos recursos.

Por otro lado, se pone de relieve que la espinosa aplicación de un tributo de estas características hace inviable en la práctica su configuración como un mero recargo del IBI. En efecto, ésta ha sido la razón por la que los Territorios Históricos de País Vasco han optado por un recargo del IBI sobre inmuebles que no constituyen la residencia habitual del sujeto pasivo, que, por cierto, se encuentra ya operativo. Ciertamente, el establecimiento de un impuesto cuya estructura escrupulosamente atienda a la finalidad extrafiscal perseguida y recaiga, por ende, exclusivamente sobre los propietarios de viviendas que, de manera voluntaria y de forma prolongada, las mantienen desocupadas, requiere una sofisticada técnica legislativa y una gestión propia que no posibilita su configuración como un mero tipo incrementado de un impuesto recaudatorio como el IBI.

Por último, y a propósito de la citada técnica legislativa, entendemos que la norma sustantiva tributaria debe definir suficientemente todos y cada uno de los elementos del tributo, aunque tome como base la normativa sectorial de vivienda. Representa una muestra ejemplarizante de ello la norma reguladora del impuesto catalán sobre las viviendas vacías, puesto que define expresamente cada uno de los elementos esenciales de su estructura, pese a importar, en líneas generales, el concepto de «vivienda vacía» de la Ley 18/2007, de 28 de diciembre, del derecho a la vivienda de Cataluña⁵⁸⁶. En

⁵⁸⁶ Se trata de una regulación específicamente diseñada para el instrumento tributario, como prueba el que las causas justificadas de desocupación de la vivienda recogidas en el art. 8 LIVVCAT -que, en la práctica, constituyen verdaderos supuestos de no sujeción- no coincidan (a excepción de aquella que exonera de gravamen la vivienda que sea objeto de litigio judicial pendiente de resolución) con las contempladas en la Ley autonómica de vivienda.

definitiva, la LIVVCAT permite al contribuyente conocer claramente los requisitos que ha de reunir su vivienda para adquirir dicha condición a efectos de la aplicación del impuesto.

Sin embargo, no ha sido ésta la tónica general en las normas reguladoras de los distintos gravámenes establecidos *ad hoc* para incentivar el uso residencial de las viviendas. En efecto, se ha detectado una considerable parquedad en la regulación de prestaciones tributarias como el «recargo del IBI sobre viviendas deshabitadas», el impuesto valenciano sobre viviendas vacías o los cánones vasco y extremeño de vivienda deshabitada. A nuestro entender, el legislador, demasiado centrado en hacer cumplir la función social de la propiedad de vivienda mediante una actuación uniforme, en ocasiones pierde de vista que el instrumento que se está empleando a tal fin presenta naturaleza tributaria.

CAPÍTULO III

LA IMPOSICIÓN SOBRE LA VIVIENDA VACÍA EN ALGUNOS PAÍSES DEL ENTORNO

1. INTRODUCCIÓN: LAS DIFICULTADES PARA EL ACCESO A LA VIVIENDA EN EL CONTEXTO EUROPEO. ESPECIAL REFERENCIA A LA PROBLEMÁTICA DE LAS VIVIENDAS VACÍAS

Una vez adquirido un conocimiento exhaustivo sobre la imposición de las viviendas vacías en España conviene advertir que someter a tributación a los titulares de las viviendas vacías no es algo exclusivo de nuestro país. En efecto, en el ámbito europeo podemos encontrar también desde gravámenes específicos sobre viviendas deshabitadas, hasta rentas inmobiliarias imputadas, pasando por recargos en el ámbito de impuestos locales sobre bienes inmuebles.

Y es que la escasez de vivienda es un problema generalizado en muchos países de la Unión Europea, que se prevé que puede agravarse a consecuencia de la actual tendencia a la fragmentación de las unidades familiares y del consecuente aumento de la demanda de viviendas exclusivamente para una o dos personas⁵⁸⁷.

En concreto, el acceso a la vivienda se ha dificultado considerablemente en determinadas capitales europeas como Ámsterdam, Berlín, Bruselas, París o Roma, a causa, entre otras razones, de que el incremento de los alquileres turísticos a través plataformas digitales como *Airbnb*, *Wimdo*, *HomeAway*, etc. ha dado lugar a un evidente encarecimiento del precio del alquiler -no turístico- de las viviendas, complicando notablemente el acceso a las mismas a un cada vez más nutrido número de ciudadanos que optan por la vía del arrendamiento.

La protección del acceso a una vivienda digna y adecuada ha devenido en una prioridad en el ámbito de la Unión Europea. En efecto, las instituciones europeas conscientes de que numerosos ciudadanos no pueden acceder a una vivienda digna por motivos económicos, apuestan especialmente por el fomento de la vivienda social, esto

⁵⁸⁷ EUROSTAT: «*People in the EU: who are we and how do we live?*», *Eurostat Statistical books*, 2015. Disponible en: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/7089681/KS-04-15-567-EN-N.pdf> (consultado por última vez el día 20/01/2021).

es, aquella que guarda una buena relación entre calidad y precio de compra o de alquiler y resaltan el papel fundamental de los Estados miembros para su promoción⁵⁸⁸.

A mayor abundamiento, con motivo de la pandemia derivada de la expansión del coronavirus a nivel global, se ha puesto de relieve que la falta de vivienda no solo supone un impedimento para el libre desarrollo de la personalidad de los ciudadanos, sino que, además, podría llegar a suponer un riesgo para su salud e integridad física, en un momento en el que el confinamiento domiciliario ha resultado ser, hasta la fecha, una de las medidas más eficaces contra el avance de la COVID-19⁵⁸⁹.

Entre las numerosas y heterogéneas medidas que ya se habían implementado, antes de la irrupción de la pandemia, por parte de los diferentes países que se enfrentan a este problema social, nos encontramos aquellas que tienen en el punto de mira las viviendas vacías. Por lo que respecta, en particular, a la movilización de las viviendas vacías como medida para facilitar el acceso a la vivienda, cabe indicar que, entre las peticiones que el Parlamento Europeo, en su Resolución de 11 de junio de 2013, sobre la vivienda social en la Unión Europea, traslada a los Estados miembros y autoridades regionales y locales, se encuentra aquella dirigida a la implementación de medidas eficaces e incentivadoras para acabar con las viviendas vacías de larga duración, especialmente, en zonas con tensiones habitacionales, a fin de luchar contra la especulación inmobiliaria y movilizar esas viviendas para convertirlas en viviendas sociales⁵⁹⁰.

⁵⁸⁸ En el ámbito de la Unión Europea, la vivienda social está considerada un servicio social de interés general encaminado a satisfacer las necesidades de vivienda de los ciudadanos más vulnerables, a fin de facilitar su inclusión social y salvaguardar sus derechos fundamentales [COMISIÓN EUROPEA: *Servicios de interés general*. Disponible en: https://ec.europa.eu/info/topics/single-market/services-general-interest_es#categories (consultado por última vez el día 20/01/2021)]. A lo anterior hay que añadir que el Parlamento Europeo, el Consejo y la Comisión aprobaron, el 17 de noviembre de 2017, de manera conjunta, el Pilar Europeo de Derechos Sociales, que expresa «los principios y derechos esenciales para el buen y justo funcionamiento de los mercados laborales y de los sistemas de bienestar de la Europa del siglo XXI». Entre sus 20 principios fundamentales, encaminados a otorgar a los ciudadanos unos derechos sociales nuevos y más efectivos, se encuentra recogido el de «vivienda y asistencia para personas sin hogar» en aras de proporcionar «a las personas necesitadas acceso a viviendas sociales o ayudas a la vivienda de buena calidad» [COMISIÓN EUROPEA. *Pilar europeo de derechos sociales. Construir una Unión Europea más inclusiva y justa*. Disponible en: https://ec.europa.eu/commission/priorities/deeper-and-fairer-economic-and-monetary-union/european-pillar-social-rights_es (consultado por última vez el día 20/01/2021)].

⁵⁸⁹ En este sentido, el Parlamento Europeo, recientemente, ha aprobado una serie de recomendaciones para paliar el problema de las personas sin hogar en la Unión Europea mediante la Resolución, de 24 de noviembre de 2020, sobre cómo abordar los porcentajes de personas sin hogar en la Unión Europea [2020/2802(RSP)]. En dicha Resolución ha mostrado su preocupación por la situación de más de cuatro millones de ciudadanos europeos que se encuentran sin hogar, que se prevé, además, que pueda empeorar con motivo de la crisis económica que deja la crisis sanitaria derivada de la COVID-19. En particular, ha insistido en que «el acceso a la vivienda es uno de los derechos fundamentales de todas las personas» y ha pedido a la Unión Europea y a sus Estados Miembros «que pongan fin a la situación de las personas sin hogar en la Unión de aquí a 2030, y que lo establezcan como un objetivo a nivel de la Unión».

⁵⁹⁰ NAVARRO GARCÍA, A.: *Políticas fiscales para fomentar el acceso a una vivienda*, cit., pág. 23.

Indudablemente, la desocupación de las viviendas no es la única causa de esta grave dificultad de acceso a una vivienda digna, ni probablemente la principal, pero la puesta en uso de éstas parece que podría ser una de las soluciones que ofrece una mayor rapidez. Según el Censo de Población y Vivienda ofrecido por Eurostat (2011 *Census Hub*), en 2011, en la Unión Europea el 15,8% de las viviendas permanecieron desocupadas, porcentaje que equivale a indicar que una de cada seis viviendas se encontraba sin ocupar en esa fecha. Si bien en algunos países de la Unión Europea, como Alemania o Francia, la desocupación de las viviendas responde, fundamentalmente, a que éstas son inmuebles residenciales que no reúnen las condiciones necesarias para su habitación y que se encuentran inmersos en procesos de rehabilitación, en otros países como España, Portugal o Grecia, el motivo del no uso de las viviendas reviste mayor gravedad. Nos estamos refiriendo a la desocupación de la vivienda como secuela de la crisis económica y de la explosión de la burbuja inmobiliaria que tuvieron origen unos años atrás, la cual responde, por un lado, al abandono de inmuebles residenciales que se encontraban en proceso de construcción en el momento del estallido de la crisis económica y, por otro lado, a la no utilización o desuso de un voluminoso stock de viviendas que, en muchos casos, han acabado en manos de entidades financieras como resultado de la imposibilidad de sus anteriores dueños de hacer frente al pago de sus hipotecas⁵⁹¹.

En concreto, en el presente Capítulo se pretende proporcionar una panorámica actualizada sobre la implementación, en distintos países del contexto europeo, de un tipo concreto de medidas dirigidas a la movilización de las viviendas vacías, como son las de carácter tributario y, dentro de ellas, en particular, aquellas que tratan de disuadir la desocupación de las viviendas, incrementando la carga tributaria de sus propietarios.

Nuestro objetivo es, en fin, ofrecer un estudio comparado en el que queden recogidas las distintas medidas tributarias de carácter negativo (impuestos y recargos) que se han adoptado, como instrumento para hacer efectivo el derecho a una vivienda digna, en los países de nuestro entorno más cercano⁵⁹². No obstante, hemos de advertir al lector que en las siguientes páginas no encontrará un catálogo con todas las figuras tributarias de esta naturaleza que se encuentran vigentes en el contexto europeo. En este Capítulo se reflejan las experiencias que, a los efectos de nuestro trabajo, nos resultan más ilustrativas. Se han seleccionado estratégicamente aquellos gravámenes articulados técnicamente de forma similar a los establecidos en nuestro país, a fin de comparar la

⁵⁹¹ FEANTSA: *Vacant real estate; seizing the opportunity to find affordable housing solutions in Europe*, 2016. Disponible en: https://ec.europa.eu/futurium/sites/futurium/files/long_version_en.pdf (consultado por última vez el día 20/01/2021).

⁵⁹² Los principales resultados derivados de este análisis relativo a las distintas experiencias europeas en materia de imposición sobre la vivienda vacía se exponen en URBANO SÁNCHEZ, L.: «Los gravámenes como medidas para la movilización de las viviendas desocupadas en España y en los países del entorno», *Revista General de Derecho Público Comparado*, núm. 30, 2021, págs. 1-38.

situación española con la de otros países y extraer conclusiones relevantes que nos permitan ofrecer propuestas de mejora respecto del sistema tributario español.

2. LA IMPOSICIÓN SOBRE LA DESOCUPACIÓN DE LA VIVIENDA EN LOS PAÍSES DEL ENTORNO

2.1. La exacción de impuestos específicos sobre las viviendas desocupadas en Francia y Bélgica

2.1.1. El emblemático caso francés: el impuesto anual sobre las viviendas vacías

Ciertamente, no son muchos los países del entorno en los que se aplican gravámenes específicamente creados para reducir el volumen de viviendas desocupadas. No obstante, entre ellos, sin duda alguna, destaca Francia, ya que desde el 1 de enero de 1999 viene aplicando un impuesto anual sobre las viviendas vacías: la denominada «*taxe annuelle sur les logements vacants*»⁵⁹³.

Este impuesto fue creado por la Ley marco de lucha contra la exclusión social, de 29 de julio de 1998⁵⁹⁴, que tenía por objeto garantizar el acceso efectivo de todos los ciudadanos a los derechos fundamentales en el ámbito del empleo, la vivienda, la protección de la salud, la justicia, la educación, la formación y la cultura, y la protección de la familia y la infancia. En concreto, el art. 51 de la mencionada Ley introdujo el art. 232 en el Código General Tributario francés (*Code Général des Impôts*, en adelante, CGI), que es donde se encuentra la regulación de la *taxe sur les logements vacants* (en lo sucesivo, TLV).

La *taxe sur les logements vacants* es un impuesto anual que se aplica en municipios (*communes*) pertenecientes a aglomeraciones urbanas (*agglomérations*⁵⁹⁵) de

⁵⁹³ Pese a que se denomina «*taxe sur les logements vacants*», no se trata realmente de una tasa sino de un impuesto, de acuerdo con la clasificación del art. 2 de nuestra Ley General Tributaria. Esto se debe a que «en el ordenamiento tributario francés se utiliza comúnmente el término “*taxe*” para hacer referencia generalmente a cualquier prestación patrimonial pública coactiva de naturaleza tributaria, sin diferenciar, como sí sucede en nuestro ordenamiento, entre distintos tipos o clases de tributos» (JABALERA RODRÍGUEZ, A.: «La financiación de los entes locales en Francia: recursos tributarios de sus municipios», en AA.VV. (Coord. CASADO OLLERO, G.): *La financiación de los municipios: experiencias comparadas*, Dykinson, Madrid, 2005, pág. 515).

⁵⁹⁴ *Loi n° 98-657 du 29 juillet 1998 d'orientation relative à la lutte contre les exclusions*.

⁵⁹⁵ Este término se identifica con el término de «*unité urbaine*» que proporciona el *Institut National de la Statistique et des Études Économiques* (INSEE). Se trata de un municipio o grupo de municipios con un área de urbanización continua (no más de 200 metros entre dos edificios) con una población de, al menos, 2.000 habitantes [INSTITUT NATIONAL DE LA STATISTIQUE ET DES ÉTUDES ÉCONOMIQUES: *Définitions*. Disponible en: <https://www.insee.fr/fr/metadonnees/definition/c1501> (consultado por última vez el día: 12/01/2021)].

más de 50.000 habitantes⁵⁹⁶, donde existe un marcado desequilibrio entre la oferta y demanda de vivienda, que genera serias dificultades de acceso a la misma⁵⁹⁷. Todos estos municipios, entre los que destacan Bayona, Burdeos, Grenoble, Lyon, Nantes, Niza, París o Toulouse, se encuentran recogidos en un listado contenido en el Decreto núm. 2013-392, de 10 de mayo de 2013⁵⁹⁸.

Los contribuyentes de este impuesto son, fundamentalmente, las personas físicas o jurídicas que ostentan la cualidad de propietarias o usufructuarias de las viviendas desocupadas, pues, básicamente, lo que se pretende con este impuesto es alentar a estos sujetos, a través de la vía fiscal, a ofrecer sus viviendas en alquiler, en unos municipios en los que existen notables dificultades de acceso a la vivienda, como consecuencia, principalmente, de los altos precios de arrendamiento y de compra⁵⁹⁹.

En concreto, el objeto imponible de esta figura tributaria lo conforman las viviendas, que, localizadas en los municipios referidos, hayan permanecido *voluntariamente* vacías durante, al menos, el año anterior al devengo del impuesto⁶⁰⁰, que se sitúa el 1 de enero, siempre que durante ese periodo no hayan sido ocupadas durante más de noventa días (tres meses) consecutivos⁶⁰¹.

La determinación de la voluntariedad o no de la desocupación es esencialmente una cuestión de hecho, es decir, el contribuyente tiene que demostrar que ha realizado todo lo necesario para vender o alquilar su vivienda (haberla puesto a la venta o haber propuesto su alquiler en varias agencias inmobiliarias, haber ajustado el precio de venta o alquiler a las condiciones del mercado, etc.) o probar que el inmueble no puede ser ocupado en condiciones normales. Además, es necesario indicar que el carácter voluntario de la desocupación resulta imprescindible para garantizar la constitucionalidad de este tributo, como veremos a continuación.

⁵⁹⁶ Originalmente, el art. 232 CGI preveía la aplicación del impuesto en municipios (*communes*) pertenecientes a aglomeraciones urbanas (*agglomérations*) de más de 200.000 habitantes. No obstante, el precepto fue modificado por el art. 16 de la *loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013*, ampliando el ámbito de aplicación del impuesto, que pasó de afectar a 8 aglomeraciones a involucrar a 28 de ellas, y con ello a 1151 municipios, que son los que recoge actualmente el mencionado Decreto de 2013.

⁵⁹⁷ Son tres las circunstancias que caracterizan esas serias dificultades de acceso a la vivienda y que, a la postre, fijan el perímetro de aplicación geográfica de la TLV: 1) alto precio del alquiler; 2) elevados precios de compra de viviendas antiguas; o 3) notable número de solicitudes de vivienda en relación con la oferta anual de viviendas sociales.

⁵⁹⁸ *Décret n° 2013-392 du 10 mai 2013 relatif au champ d'application de la taxe annuelle sur les logements vacants instituée par l'article 232 du code général des impôts.*

⁵⁹⁹ Expresamente así lo reconoce el Tribunal Constitucional en la Decisión núm. 2016-612, de 24 de febrero de 2017 (*Décision N° 2016-612 QPC du 24 février 2017*) cuando señala que «la *taxe annuelle sur les logements vacants* es un impuesto de carácter incentivador que pretende alentar a los contribuyentes a ofrecer viviendas en alquiler».

⁶⁰⁰ La Ley de presupuestos núm. 2012-1509, de 29 de diciembre de 2012 (*loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances*), también redujo el periodo de vacancia. La versión original exigía que los inmuebles hubieran permanecido vacíos durante los dos años anteriores al devengo del impuesto.

⁶⁰¹ Inicialmente bastaba con que la vivienda hubiera sido ocupada durante 30 días consecutivos.

El Tribunal Constitucional francés señaló en su Decisión núm. 98-403, de 29 de julio de 1998 (*Décision n° 98-403 DC du 29 juillet 1998*), en la que se pronuncia sobre la compatibilidad de este impuesto con el principio de igualdad consagrado en el art. 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, que, si bien el citado principio, con carácter general, exige una aportación común al sostenimiento de los gastos públicos «igualmente repartida entre todos los ciudadanos de acuerdo con sus facultades»⁶⁰² contributivas, el mismo no impide al legislador resolver distintas situaciones de manera diferente, ni introducir una excepción a esa igualdad por razones de interés público, siempre que en ambos casos la diferencia de tratamiento esté directamente relacionada con el fin que persigue la ley que lo establece.

El Tribunal Constitucional indicó en este mismo pronunciamiento, haciendo aplicación de la doctrina anterior al caso concreto, que no se produce vulneración alguna del principio de igualdad ante el tributo por el hecho de que el legislador haga que determinadas categorías de personas soporten cargas particulares con miras a mejorar las condiciones de vida de otras categorías de personas⁶⁰³. No obstante, determinó que, debido a que el objetivo del impuesto en cuestión era -y sigue siendo- incitar a sus contribuyentes a poner en alquiler sus viviendas, la diferencia en el tratamiento tributario que suponía su exacción solo se podía considerar ajustada a la Constitución si los criterios de sujeción seleccionados para su aplicación estaban directamente relacionados con este fin.

En consecuencia, el Consejo consideró que esta exigencia dimanante del principio de igualdad implicaba que la *taxe sur les logements vacants* únicamente podía afectar a las viviendas que, pese a su carácter habitable, se mantuvieran desocupadas por deseo de su titular. Concretamente, determinó que dicha figura tributaria resultaría acorde con la Constitución siempre que se contemplaran en su regulación los siguientes casos de no sujeción: no debían estar sujetas al impuesto las viviendas que requirieran trabajos sustanciales para su habitación, ni aquellas que se encontraran vacías por causa ajena a la voluntad del arrendador, ni aquellas que en el corto plazo fuesen objeto de obras en el marco de operaciones de urbanismo, rehabilitación o de demolición, ni, en fin, aquellas que se encontraran puestas en venta o alquiler a precios de mercado, sin que se hubiese encontrado arrendatario o comprador interesado.

⁶⁰² El principio de igualdad constituye, junto con otros tres principios de valor constitucional (principio de legalidad, principio de anualidad y el principio de necesidad del impuesto), los cuatro pilares en los que se basa el Derecho Tributario francés. Sobre las bases constitucionales del Derecho Tributario en Francia, véase BELTRAME, P.: *Introducción a la fiscalidad en Francia (traducción a cargo de J. Alberto Sanz Díaz-Palacios y Saturnina Moreno González)*, Atelier, Barcelona, 2004, págs. 175-177.

⁶⁰³ Dicho de otro modo, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional francés, si existe incoherencia entre la disposición controvertida y el objetivo de la ley en la que se enmarca, la diferencia de tratamiento que aquella supone no está justificada y constituye una quiebra del principio de igualdad (COLLET, M.: *Droit Fiscal*, 2ª ed., Presses Universitaires de France, París, 2009, pág. 39).

La Dirección General de Impuestos plasmó y clarificó en una Instrucción publicada en el *Bulletin Officiel des Impôts n°50 du 16 mars 1999 (BOI 6F-2-99)* las indicaciones del Tribunal Constitucional concernientes, en particular, a las características relativas a las viviendas objeto de gravamen. Además, en esta misma Instrucción, se estableció que éstas debían ser inmuebles residenciales (pisos o casas), cerrados, cubiertos y provistos de elementos mínimos de confort (instalación eléctrica, agua corriente y equipo sanitario), pero sin amueblar⁶⁰⁴.

El hecho de que las viviendas desocupadas tengan que ser viviendas sin amueblar hace que la *taxe sur les logements vacants* no alcance a las segundas viviendas ya que, por lo general, estas últimas se encuentran amuebladas. Estas segundas residencias, sin embargo, se ven gravadas por el impuesto por residencia (en francés, *taxe d'habitation*), que es uno de los cuatro impuestos locales más importantes de Francia, regulado en los arts. 1407 a 1414C CGI, que se exige a las personas físicas o jurídicas que poseen la disposición o el disfrute de inmuebles amueblados destinados a vivienda (incluida la vivienda habitual), ya sea en calidad de propietarios, de arrendatarios o de otro título, como puede ser, el de ocupación gratuita.

A esto hay que añadir que, en virtud del art. 1407 ter CGI, los municipios en los que se aplica la *taxe sur les logements vacants*, esto es, los contemplados en el Decreto núm. 2013-392, pueden optar, además, por aumentar en un porcentaje comprendido entre el 5% y el 60% la parte que les corresponde de la cuota de la *taxe d'habitation* devengada en concepto de viviendas amuebladas no destinadas a vivienda principal (residencias secundarias)⁶⁰⁵. El objetivo de este incremento de gravamen no es actuar contra la desocupación de las viviendas sino contra la infrautilización de las mismas en las zonas donde existe un acentuado desequilibrio entre su oferta y su demanda, y donde los

⁶⁰⁴ En consecuencia, no quedarán sujetas al impuesto aquellas viviendas que no cumplan estos requisitos o que para su habitabilidad necesiten trabajos importantes, que excedan del 25% del valor de mercado de la vivienda a fecha de 1 de enero, fecha de devengo del impuesto (BOI-IF-AUT-60 n° 60).

⁶⁰⁵ Esta medida fue introducida por el art. 31 de la Ley núm. 2014-1655, de 29 de diciembre de 2014, de rectificación de los presupuestos para 2014 (*loi n°2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014*), cuya redacción original preveía que el incremento fuera del 20%. Posteriormente, el art. 1407 ter fue modificado por el art. 97 de la ley núm. 2016-1917, de 29 de diciembre de 2016, relativa a los presupuestos para 2017 (*loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017*), otorgando a los municipios la posibilidad, a partir de 2017, no solo de exigir o no este incremento de carga tributaria sino también de modularla, tal y como se observa en la actual redacción. Para lograr entender el funcionamiento de esta facultad de la que gozan los municipios franceses resulta imprescindible aclarar que la *taxe d'habitation*, tal y como ocurre con el resto impuestos locales sobre inmuebles, constituye un recurso tributario, al mismo tiempo, de Municipios, Departamentos, Regiones y otras Entidades territoriales, es decir, «sobre una misma base imponible se aplica el tipo de gravamen que haya sido aprobado por el Municipio, el Departamento y, en su caso, la Región, y la suma de todo ello nos dará la cuota del impuesto [...], que será notificada al sujeto para que proceda a su pago» (JABALERA RODRÍGUEZ, A.: «La financiación de los entes locales en Francia: recursos tributarios de sus municipios», cit., pág. 515).

inmuebles residenciales existentes deben ser destinados prioritariamente a servir como residencia habitual⁶⁰⁶.

Por lo que respecta a la cuantificación de la *taxe sur les logements vacants*, cabe señalar que su base imponible está constituida por el valor arrendaticio catastral de la vivienda (en francés, *valeur locative cadastrale* o *revenu cadastral*), que representa «el alquiler teórico que un propietario debería obtener de su bien [al cabo del año] si lo arrendase en condiciones normales de mercado»⁶⁰⁷, o, dicho de otro modo, la renta o el rendimiento potencial del bien⁶⁰⁸.

Este valor es determinado por la Administración Tributaria estatal de forma aproximada en función de las características físicas del bien, su ubicación, su uso y su estado de conservación y mantenimiento⁶⁰⁹. En consecuencia, algunos autores han precisado que el valor arrendaticio o locativo «no representa el precio de alquiler en condiciones normales de mercado, sino el rendimiento teórico de una propiedad, determinado por la Administración»⁶¹⁰. En suma, el inmueble en cuestión tributa en función de la renta que la Administración estima que podría generar anualmente su arrendamiento.

En el caso de los inmuebles destinados a vivienda, el valor arrendaticio catastral es siempre un valor teórico que se obtiene por comparación con aquellos inmuebles de referencia elegidos en el municipio para cada naturaleza y categoría de inmueble⁶¹¹.

⁶⁰⁶ Exposición de Motivos del Proyecto de Ley núm. 2353, de rectificación de los presupuestos para 2014 (*projet de loi n°2353 de finances rectificative pour 2014 enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 12 novembre 2014*). Es preciso indicar que se prevén deducciones para las personas obligadas a residir en un lugar distinto al de su residencia habitual por razones profesionales y para las personas que, por causa ajena a su voluntad, no puedan dar uso habitacional a sus inmuebles porque, por ejemplo, éstos sean objeto de obras de rehabilitación o de demolición durante el plazo de un año o porque, pese a haber sido puestos en alquiler o venta a precio de mercado, no se haya encontrado arrendatario o comprador interesado (art. 1407 ter CGI) (AA.VV.: *Mémento Pratique Fiscal 18*, Francis Lefebvre, Levallois-Perret, 2018, pág. 688).

⁶⁰⁷ BELTRAME, P.: «La financiación municipal en Francia», en AA.VV. (Coord. CASADO OLLERO, G.): *La financiación de los municipios: experiencias comparadas*, Dykinson, Madrid, 2005, pág. 492.

⁶⁰⁸ Así lo han definido GARCÍA MARTÍNEZ, A.; JIMÉNEZ VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J.: «La fiscalidad especial sobre la vivienda vacía en España y en otros países de la Unión Europea», cit., pág. 87.

⁶⁰⁹ JABALERA RODRÍGUEZ, A.: «La financiación de los entes locales en Francia: recursos tributarios de sus municipios», cit., pág. 515.

⁶¹⁰ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: «Precisiones sobre fiscalidad de las colectividades territoriales francesas», *Tributos Locales*, núm. 55, 2005, pág. 99. Por su parte, BOUVIER define el valor locativo como el rendimiento bruto teórico de la propiedad (BOUVIER, M.: *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. 9ª ed., L.G.D.J. París, 2008, pág. 94).

⁶¹¹ La evaluación por comparación consiste en atribuir a un inmueble determinado un valor de alquiler proporcional al que se ha fijado para el inmueble de referencia correspondiente. En la práctica, se determina un valor arrendaticio aproximado del inmueble a valorar y se compara con el del inmueble de referencia más parecido y, en su caso, se realizan los correspondientes ajustes atendiendo a las diferencias existentes entre el inmueble de referencia y el que es objeto de evaluación, especialmente, por lo que respecta a sus

El valor arrendaticio de estos inmuebles de referencia se entiende que es el valor locativo normal a fecha de la evaluación. Es decir, representa el ingreso o renta media de los inmuebles de su misma naturaleza situados en el mismo espacio geográfico y que son objeto de arrendamiento a precio de mercado. Este valor de referencia es fijado mediante un procedimiento complejo establecido en el art. 1496 II CGI, en el que se tienen en cuenta el precio normal de arrendamiento en el libre mercado⁶¹², la superficie real del inmueble, la calidad de la construcción, la ubicación del inmueble dentro del municipio, y los elementos de equipamiento o de confort. Cabe indicar que estos valores arrendaticios de base derivan de la última revisión general de valoración de 1970, cuyos resultados fueron aplicados a partir del 1 de enero de 1974 y han sido actualizados una sola vez en 1980⁶¹³.

En efecto, éste es uno de los principales problemas a los que se enfrenta esta figura impositiva francesa. Pese a que se aplican anualmente porcentajes uniformes de actualización fijados en las correspondientes Leyes de Presupuestos, muchos han sido los autores que han denunciado la falta de actualización y revisión de este valor arrendaticio y, en consecuencia, el progresivo distanciamiento entre éste y el valor real del alquiler anual de las viviendas, en condiciones normales de mercado⁶¹⁴.

Finalmente, la cuota tributaria de la *taxe sur les logements vacants* se obtiene al aplicar a la base imponible un tipo de gravamen que varía en función de la duración de la desocupación del bien, siendo del 12,5% el primer año de imposición y alcanzando el 25% a partir del segundo⁶¹⁵.

particulares características, su superficie, su estado de mantenimiento, su ubicación, su comodidad y la entidad de sus propias dependencias (AA.VV.: *Impôts locaux: taxe professionnelle, révision foncières, taxes foncières et d'habitation*, 2.^a ed., Dossiers Pratiques Francis Lefebvre, Paris, 1994, pág. 54).

⁶¹² Los contratos de arrendamiento escritos y los alquileres convenidos oralmente constituyen la base tradicional de estas evaluaciones (*Ibidem*, pág. 9).

⁶¹³ Una revisión del valor arrendaticio de inmuebles residenciales fue prometida en 2015, a título experimental en cinco Departamentos (Charente-Maritime, Nord, Orne, Paris et Val-de-Marne), sin embargo, ésta no tuvo lugar (AA.VV.: *Mémento Pratique Fiscal 18*, cit., págs. 669 y 670).

⁶¹⁴ En este sentido, BELTRAME pone de manifiesto que, pese a que los valores arrendaticios debían ser actualizados cada tres años y revisados cada seis, esto no se ha producido (BELTRAME, P.: «La financiación municipal en Francia», cit., pág. 492). En la misma línea, JABALERA RODRÍGUEZ, A.: «La financiación de los entes locales en Francia: recursos tributarios de sus municipios», cit., pág. 515. Asimismo, GARCÍA MARTÍNEZ y JIMÉNEZ-VALLADOLID estiman que «en la práctica, el valor locativo catastral poco se asemeja al rendimiento anual del alquiler del inmueble en el mercado libre, al ser la última revisión catastral referida a 1 de enero de 1970, aplicándose a los valores obtenidos en aquella unos determinados coeficientes de actualización anuales» (GARCÍA MARTÍNEZ, A; JIMÉNEZ VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J.: «La fiscalidad especial sobre la vivienda vacía en España y en otros países de la Unión Europea», cit., pág. 88).

⁶¹⁵ Originalmente, los tipos de gravamen estaban establecidos del siguiente modo: 10% en el primer año de imposición, 12,5% en el segundo y 15% desde el tercero. El art. 8 de la ley núm. 2012-958, de 16 de agosto de 2012 (*loi n°2012-958 du 16 août 2012*), aumentó el tipo de gravamen, aplicándose, desde el 18 de agosto de 2012 hasta el 1 de enero de 2013 el 12,5% en el primer año de imposición, el 15% en el segundo año de imposición y el 20% a partir del tercero. Finalmente, los tipos de gravamen actuales comenzaron a aplicarse desde el 1 de enero de 2013 en virtud de la ley núm. 2012-1509, de 29 de diciembre de 2012, relativa a los presupuestos para 2013 (*loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013*).

Por su parte, los municipios no recogidos en la relación prevista en el Decreto núm. 2013-392 no pueden aplicar la *taxe sur les logements vacants*. Sin embargo, desde el 1 de enero de 2007, tienen la posibilidad de exigir la *taxe d'habitation* a los propietarios o usufructuarios de las viviendas que hubieren permanecido desocupadas, al menos, durante los dos años anteriores al 1 de enero, momento del devengo del impuesto (art. 1407 bis CGI)⁶¹⁶. Esta vertiente de la *taxe d'habitation* se conoce como la «*taxe d'habitation sur les logements vacants*» (THLV).

La desocupación se determina en los mismos términos que la *taxe sur les logements vacants*. No obstante, la cuantificación de la *taxe d'habitation sur les logements vacants* se lleva a cabo de la misma forma que la *taxe d'habitation*, dado que éste es el impuesto en el que se encuadra⁶¹⁷, con la diferencia de que las exenciones y deducciones previstas en la regulación de la *taxe d'habitation* no son aplicables a las viviendas sujetas a esta modalidad y de que, a diferencia de lo que ocurre con la *taxe sur les logements vacants*, es posible su aplicación por el conjunto de colectividades territoriales sin restricción relativa a la tensión del mercado inmobiliario ni al tamaño de la unidad urbana.

Al hilo de lo anterior, no nos resistimos a apuntar que nos resulta especialmente llamativo el hecho de que, a fin de dotar a todos los municipios franceses de una herramienta fiscal similar contra la desocupación de las viviendas, se haya optado por incluir un gravamen sobre viviendas vacías en el marco de un impuesto, como es la *taxe d'habitation*, que grava, en términos generales, el uso y el disfrute de la vivienda, es decir, precisamente, todo lo contrario.

En relación con la eficacia de esta suerte de impuestos como instrumentos para reintroducir las viviendas sin uso en el mercado, es preciso señalar que un estudio relativamente reciente ha concluido que la introducción de la *taxe sur les logements vacants* supuso que, en un periodo de cuatro años, esto es, entre 1997 y 2001, la tasa de

⁶¹⁶ Esta posibilidad fue introducida por el artículo 47 de la Ley núm. 2006-872, de 13 de julio de 2006, sobre el compromiso nacional a favor de la vivienda (*loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement*), que exigía para su aplicación que la desocupación se hubiera mantenido durante al menos 5 años. Posteriormente, el art. 106 de la ley núm. 2012-1509, de 29 de diciembre de 2012, relativa a los presupuestos para 2013 (*loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013*), amplió su campo de aplicación permitiendo la aplicación del tributo una vez hubieran transcurrido solo dos años.

⁶¹⁷ Su cuota tributaria se obtiene al aplicar al valor arrendaticio catastral del inmueble y sus dependencias los tipos de gravamen porcentuales establecidos por los consejos municipales y los órganos legislativos de las instituciones públicas de cooperación intermunicipal [en francés, *établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) à fiscalité propre*] [BOQUET, A.; HELARY, J. L.; SAUVEPLANE, P.; WEBER, A.: *Évaluation de politique publique. Mobilisation des logements et des bureaux vacants. Rapport*, Ministère de l'environnement, de l'énergie et de la mer; Ministère des finances et des comptes publics, 2016, pág. 241. Disponible en: <https://www.ladocumentationfrancaise.fr/rapports-publics/164000475-mobilisation-des-logements-et-des-bureaux-vacants-evaluation-de-politique-publique> (consultado por última vez el día 12/01/2021)]

desocupación se redujera un 13% con motivo de la aplicación del impuesto, siendo el efecto más notorio en municipios con un nivel de desocupación mayor⁶¹⁸.

De los resultados de este estudio publicado en 2018 se desprende que este impuesto parece haber sido especialmente efectivo en la reducción de la desocupación de viviendas de larga duración. Asimismo, los resultados también muestran que el principal efecto de su implementación fue el deseado, pues la mayoría de las viviendas objeto del tributo se convirtieron en residencias primarias o habituales. No obstante, también se detecta que existió cierto comportamiento estratégico consistente en convertir las viviendas vacías en viviendas secundarias, simplemente dotándolas de mobiliario. Con ello, ciertamente, se consigue mantener la vivienda a disposición de su propietario, sin tener que alquilarla o venderla, sin embargo, no se logra eludir toda carga fiscal, ya que, como hemos explicado anteriormente, en tal caso, el propietario debe hacer frente a la *taxe d'habitation*.

En definitiva, teniendo en cuenta que el régimen francés relativo a la tributación de la vivienda vacía está configurado de manera que la *taxe sur les logements vacants* y la *taxe d'habitation sur les logements vacants* se encuentran, de alguna forma, interrelacionadas, la decisión del contribuyente dependerá, en cierto modo, del coste de un impuesto en comparación con el otro. En otras palabras, un incremento de la *taxe sur les logements vacants* podría despertar el interés de los propietarios de las viviendas vacías de transformarlas intencionadamente en residencias secundarias para así hacer frente a una carga tributaria inferior, lastrando a todas luces el objetivo para el que fue creada la *taxe sur les logements vacants*⁶¹⁹.

Las conclusiones alcanzadas con este nuevo estudio contradicen en gran medida los resultados de un estudio realizado años antes, que determinó que el régimen francés relativo a la tributación de las viviendas deshabitadas era inefectivo en un contexto en el que los niveles de desocupación en Francia rondaban la tasa de desocupación friccional. Esta ineficacia se achacó fundamentalmente a la implementación de estos gravámenes, esto es, principalmente, a la complejidad que comportaba definir y aplicar en la práctica el concepto de «desocupación» y a que la cuantía a pagar por los mismos no suponía un gran coste de oportunidad para aquellos propietarios que se negaban a alquilar sus viviendas. En consecuencia, se estimaron más eficaces otras medidas a través de las

⁶¹⁸ SEGÚ, M.: «Taxing Vacant Dwellings: Can fiscal policy reduce vacancy?», *Munich Personal RePEc Archive (MPRA)*, núm. 89686, 2018, pág. 29. Disponible en: <https://mpr.ub.uni-muenchen.de/89686/> (consultado por última vez el día 12/01/2021).

⁶¹⁹ BOQUET, A.; HELARY, J. L.; SAUVEPLANE, P; WEBER, A.: *Évaluation de politique publique. Mobilisation des logements et des bureaux vacants. Rapport*, cit., pág. 233.

cuales se despojaba al propietario del riesgo de ofrecer su propiedad en alquiler y de la dificultad de encontrar un arrendatario apropiado⁶²⁰.

En la misma línea del estudio anterior, los resultados de una encuesta realizada en 2013 sobre una muestra de 200 contribuyentes de la *taxe sur les logements vacants* en Ile-de-France⁶²¹, tampoco permiten afirmar que esta prestación tributaria resulte un gran desincentivo para la desocupación de las viviendas. En efecto, de la encuesta se desprende que el citado impuesto ha incitado tan solo a tres de diez propietarios a arrendar o ceder rápidamente el bien inmueble de su titularidad.

Este trabajo localiza la causa principal de la no ocupación en el mal estado de la vivienda y en la necesidad de obras. Asimismo, la mayoría de los encuestados consideraron que la rebaja de la tributación de los rendimientos sobre el capital inmobiliario sería la solución que más les alentaría a poner su vivienda vacía en el mercado del alquiler, seguida de una ayuda económica para la financiación de los trabajos de remodelación de la vivienda y de la previsión de garantías que cubrieran los riesgos del alquiler, considerando el incremento de la *taxe sur les logements vacants* la medida menos estimulante.

En términos similares, un informe sobre la evaluación de la política de movilización de viviendas y oficinas vacías elaborado por la Inspección General de las Finanzas y el Consejo General del Medio ambiente y del Desarrollo Sostenible en 2016⁶²² concluye que es reducida la efectividad de la *taxe sur les logements vacants* para hacer retornar los bienes inmuebles al mercado. Esta conclusión se basa en que, pese a que los análisis realizados evidencian un descenso de 0,6 puntos porcentuales en la tasa de desocupación de los nuevos municipios en los que se comienza a aplicar la *taxe sur les logements vacants* a partir de su reforma de 2013 (la misma incluyó en el ámbito de aplicación del impuesto a 340 nuevos municipios de 21 unidades urbanas distintas), se considera que dicho resultado no se corresponde tanto con una reocupación efectiva de inmuebles vacíos, como con el efecto indirecto de la puesta al día de la información relativa a la desocupación de los bienes inmuebles en las bases de datos fiscales, necesaria para la aplicación de la *taxe sur les logements vacants* en esos municipios.

Lo que ocurre en la práctica es que la eficacia de los gravámenes sobre la desocupación de las viviendas (TLV y THLV) se ve mermada por la falta de coordinación

⁶²⁰ BLOSSIER, F.: *Is taxing inhabitation effective? Evidence from the French tax scheme on vacant housing*, Ph.D. thesis. Ecole Polytechnique, 2012, pág. 34. Disponible en: http://master.sciences-po.fr/sites/default/files/Felix_Blossier_Memoire.pdf (consultado por última vez el día 12/01/2021).

⁶²¹ BVA: *Étude sur les logements vacants. Rapport du 16 novembre 2015*, Secrétariat Général pour la modernisation de l'action publique (SGMAP), 2015. Disponible en: <https://www.modernisation.gouv.fr/etudes-et-referentiels/etudes/etude-sur-les-logements-vacants-2015> (consultado por última vez el día 12/01/2021).

⁶²² BOQUET, A.; HELARY, J. L.; SAUVEPLANE, P.; WEBER, A.: *Évaluation de politique publique. Mobilisation des logements et des bureaux vacants. Rapport*, cit., pág. 233.

con otros tributos que gravan la propiedad de los bienes inmuebles, ya que estos últimos promueven en algunos casos el efecto contrario, es decir, incitan a los propietarios a retener su propiedad⁶²³.

A la reducida eficacia de estos instrumentos fiscales, añade el informe el inconveniente de que la articulación legal de estos tributos hace su recaudación compleja y particularmente costosa, teniendo en cuenta el bajo rendimiento que generan. Las dificultades de la recaudación de estos impuestos se deben, entre otras razones, a la gran litigiosidad que suscita la variedad de supuestos de deducción contemplados para la *taxe sur les logements vacants*, y la diversidad de medios de prueba requeridos para el disfrute de los mismos⁶²⁴.

Entre las propuestas de mejora que ofrece este informe, encontramos la supresión de la *taxe d'habitation sur les logements vacants*, unificando los gravámenes que recaen sobre las viviendas desocupadas y organizando la tributación local sobre la vivienda -en general- mediante una eventual «*taxe locale sur le logement*», que recayera sobre el arrendatario y, en caso de desocupación, sobre el propietario. Asimismo, se baraja en este documento la posibilidad de eliminar tanto la *taxe sur les logements vacants* como la *taxe d'habitation sur les logements vacants* con el fin de introducir en el Código de la Construcción y de la Vivienda (*code de la construction et de l'habitation*) una infracción, semejante a la implementada por la Región de Bruselas-Capital, que tenga como presupuesto de hecho la desocupación voluntaria de la vivienda. No obstante, no es ésta la opción preferida por los autores de este trabajo debido a las dificultades prácticas que supone su gestión administrativa⁶²⁵.

2.1.2. La experiencia belga: la acumulación de medidas contra la desocupación de las viviendas

Un segundo país en el que se ha optado por un gravamen específico en aras de garantizar el derecho de acceso a una vivienda digna es Bélgica. Las tres regiones de este país, a saber, la Región Valona, la Región Flamenca y la Región de Bruselas-Capital, cuentan con esta suerte de impuestos desde hace más de dos décadas.

A diferencia de lo que ocurre en la Región Valona y en la Región Flamenca, en la Región de Bruselas-Capital no existe uniformidad en la aplicación de este tributo, ya que cada uno de sus municipios cuenta con su propia regulación al respecto. Cada Entidad Local puede decidir si exige o no el impuesto, así como fijar, entre otros aspectos, el tipo de gravamen del mismo, lo que explica que la cuantía a pagar varíe considerablemente de

⁶²³ BOQUET, A.; HELARY, J. L.; SAUVEPLANE, P; WEBER, A.: *Évaluation de politique publique. Mobilisation des logements et des bureaux vacants. Rapport*, cit., pág. 226.

⁶²⁴ *Ibidem*, pág. 270.

⁶²⁵ *Ibidem*, págs. 32 y 33.

un municipio a otro. No obstante, en todo caso el cálculo de la cuota tributaria es semejante: ésta es producto de multiplicar una determinada cantidad de dinero por cada metro de fachada de la vivienda, por el número de plantas de la misma⁶²⁶.

Resulta de gran interés señalar que en 2009 el Parlamento de la Región de Bruselas-Capital dio un paso al frente en la lucha contra las viviendas vacías y promulgó una Ley regional⁶²⁷ mediante la que introdujo en el Código de la Vivienda de Bruselas (*code bruxellois du logement*), entre otras novedades, una infracción administrativa sancionada con multa pecuniaria para aquellas viviendas que se presumen desocupadas de acuerdo con lo dispuesto en el mismo, esto es, fundamentalmente: viviendas en cuya dirección nadie figura empadronado, viviendas respecto de las que los propietarios hubieran solicitado una reducción en el impuesto sobre bienes inmuebles (*précompte immobilier*) por improductividad, viviendas carentes del mobiliario indispensable para su uso, o en las que se observa un consumo de agua o de electricidad inferior al mínimo fijado por el Gobierno de la Región, durante un periodo de tiempo de, al menos, 12 meses consecutivos (art. 15 § 2 *code bruxellois du logement*). A esto hay que añadir que el pago de la multa pecuniaria se encuentra garantizado con una hipoteca legal sobre la vivienda objeto de la infracción, otorgándosele a la Región de Bruselas-Capital el derecho de proceder, en su caso, a la venta forzosa del bien inmueble (art. 20 *code bruxellois du logement*)⁶²⁸.

Entre las razones para la implantación de esta nueva medida, además de las razones obvias de escasez de oferta de vivienda en la Región y, especialmente, de vivienda social, se encuentra la ineficacia de los mecanismos implementados previamente. Por lo que respecta, en particular, a los impuestos municipales sobre las viviendas vacías, el problema de su falta de eficacia se atribuye principalmente a la disparidad de su aplicación en los distintos municipios, la cual se considera responsable de que estas medidas tributarias resultaran insuficientes para revertir la tendencia contra la que se pretendía actuar de una manera global y radical en todo el territorio regional. A lo anterior añade la doctrina dos inconvenientes más: por una parte, el recelo de algunos municipios a incrementar el tipo de gravamen de un impuesto tan impopular como éste y, por otra, la laxa regulación por la que han optado muchos de ellos, la cual exime totalmente del pago del tributo a un buen número de sujetos, como son las

⁶²⁶ BERNARD, N.: «Le régime fiscal applicable aux immeubles abandonnés en Wallonie, en Flandre et à Bruxelles. Convergences et ruptures (IIème partie)», *Les échos du logement*, núm. 2, 2005, pág. 16.

⁶²⁷ *Ordonnance du 30 avril 2009 visant à ajouter un chapitre V dans le titre III du code du logement relatif aux sanctions en cas de logement inoccupé, à modifier l'ordonnance du 12 décembre 1991 créant des fonds budgétaires et à modifier le Code judiciaire.*

⁶²⁸ BERNARD, N.: «L'ordonnance bruxelloise du 30 avril 2009: quand la lutte contre les logements inoccupés se muscle», *Journal des tribunaux*, núm. 6375, 2009, pág. 786.

Administraciones Públicas, los propietarios cuyas viviendas se encuentran en obras, o aquellos que no poseen otra vivienda que la que se encuentra sujeta al impuesto⁶²⁹.

Asimismo, la determinación de erigir en infracción el hecho de mantener desocupado en el tiempo un inmueble de uso habitacional se basa en las ventajas que esta herramienta administrativa ofrece en comparación con la figura tributaria: por un lado, la elevación de la desocupación al rango de infracción aporta al derecho a la vivienda un alcance más real y una mayor entidad para competir con el derecho a la propiedad, pues ya no se trata meramente de un comportamiento indeseable, empero, aceptable, que puede ser compensado con el pago de una suma de dinero, sino que nos encontramos ante una conducta totalmente inadmisibles dada la situación de la vivienda en Bélgica y, por ello, sancionada legalmente. En otras palabras, aunque el impuesto y la infracción sancionada con multa pecuniaria se traducen en la entrega de una determinada suma de dinero, difieren en su naturaleza, de modo que convertir en infracción el hecho de no usar un bien es simbólicamente más fuerte. Por otro lado, la conversión de la desocupación de la vivienda en infracción posibilita la intervención en el proceso de un mayor número de sujetos (no siendo ya esta cuestión mera incumbencia de las Entidades Locales, como venía sucediendo hasta entonces con los impuestos locales), a la par que se le permite al infractor hacer valer sus medios de defensa en el marco de un procedimiento sancionador⁶³⁰.

Si bien es cierto que la aplicación simultánea de estas dos medidas no puede ser calificada de doble imposición, pues ni la sanción tiene naturaleza tributaria ni su razón de ser es recaudar fondos públicos a propósito de comportamientos no convenientes para la sociedad, no es menos cierto que en algunos casos el propietario de un bien desocupado podría verse «castigado» dos veces por un mismo comportamiento, pues resulta evidente que el objeto de ambas medidas -las viviendas sin uso- coincide sustancialmente⁶³¹.

En efecto, la disposición que introdujo esta medida en el *code bruxellois du logement* fue recurrida ante el Tribunal Constitucional belga. Uno de los motivos que se alegaron fue que el hecho de sancionar dos veces a determinados contribuyentes por una misma conducta resultaba contrario, por un lado, al principio *non bis in idem* y, por otro lado, suponía una vulneración del derecho de propiedad garantizado por el art. 1 del Protocolo adicional al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales.

⁶²⁹ PARMENTIER, G. F.: «La fiscalité des immeubles inoccupés ou l'impôt sur le non-revenu», *Revue générale de fiscalité*, núm. 3, 1996, pág. 101.

⁶³⁰ BERNARD, N.; LEMAIRE, V.: «Une suggestion pour amplifier la lutte contre les logements inoccupés à Bruxelles», *Humanisme & Solidarité*, núm. 12, 2009, pág. 19.

⁶³¹ BERNARD, N.: «L'ordonnance bruxelloise du 30 avril 2009: quand la lutte contre les logements inoccupés se muscle», cit., pág. 790.

El Tribunal Constitucional belga deja claro en la sentencia en la que resuelve este recurso [*Arrêt n° 91/2010 du 29 juillet 2010 (numéro du rôle: 4794)*] que la aplicación simultánea de dos normas de naturaleza diferente, adoptadas por autoridades distintas no es por sí misma contraria a la Constitución, pues no se prohíbe en esta última (en particular, se refiere a los arts. 10 y 11 de la norma) que el legislador tipifique como infracción un comportamiento que es ya el objeto de gravamen de un tributo creado por otro nivel de poder. Por lo que respecta, en concreto, a la alegación relativa al principio *non bis in idem*, en virtud del cual nadie puede ser perseguido o condenado penalmente dos veces por la misma infracción, el Tribunal Constitucional belga señala que para que este principio se aplique a un tributo, es necesario que éste constituya, además de un impuesto, una medida de naturaleza penal, lo que en ningún caso ocurre en el caso de los impuestos municipales sobre viviendas vacías, que lejos de constituir sanciones, ostentan una naturaleza puramente fiscal⁶³².

En relación con la injerencia que la sanción administrativa puede suponer en el derecho de propiedad consagrado en el art. 1 del Protocolo adicional al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, comienza recordando el Tribunal que toda injerencia en este derecho debe respetar un equilibrio justo entre los imperativos del interés general y los relativos a la protección del derecho de propiedad. Es decir, debe existir una relación razonable entre los medios empleados y la finalidad pretendida.

El Tribunal llega a la conclusión de que la injerencia en el derecho de propiedad es proporcionada y razonablemente justificada. Comienza aclarando que es perfectamente posible que las Regiones establezcan restricciones al derecho de propiedad, particularmente con miras a hacer efectivo el art. 23 de la Constitución, que garantiza el derecho a una vivienda digna. Y añade que la puesta en marcha de una política de vivienda implica la imposición de límites al ejercicio del derecho de los titulares de derechos reales sobre los bienes inmuebles afectados por las correspondientes medidas.

En primer lugar, el Tribunal belga determina que la disposición controvertida persigue un objetivo de interés general, como es remediar la escasez de vivienda en la Región de Bruselas-Capital, que es legítimo y que puede, en principio, justificar una injerencia en el derecho al disfrute pacífico de las posesiones.

Seguidamente, el Tribunal expone los argumentos que le llevan a considerar que esta injerencia es proporcionada al fin perseguido. En primer lugar, señala que el Código

⁶³² Textualmente, señala el Tribunal belga que «*[p]our que ce principe s'applique à une taxe, il est requis que cette taxe constitue, outre un impôt, une mesure de nature pénale. Sans qu'il soit nécessaire d'examiner si l'amende administrative portée par la disposition attaquée est de nature pénale, il convient de constater que les règlements-taxes communaux ne constituent en aucune façon des peines mais sont de nature purement fiscale. Il ne peut dès lors y avoir en l'espèce application du principe non bis in idem*».

de Vivienda donde se enmarca la medida controvertida no tiene por objeto las desocupaciones ocasionales (por razones profesionales, para viajes al extranjero, etc.) o «accidentales» (por ejemplo, en el caso de personas mayores en residencias), sino que se dirige únicamente a combatir la desocupación de carácter especulativo.

En segundo lugar, indica que, a fin de evitar la imposición de la multa, el propietario o titular del derecho real sobre el inmueble en cuestión puede justificar la razón por la cual la vivienda no ha sido amueblada o el motivo por el que el consumo de agua o electricidad es inferior al consumo mínimo fijado por el Gobierno. Y que, en cualquier caso, la sanción administrativa no puede ser impuesta en los supuestos en los que la vivienda se encuentra desocupada por razones que son independientes a la voluntad del propietario o del titular del correspondiente derecho real, esto es, por ejemplo, cuando se prolongan trabajos de renovación por causa ajena a la voluntad de los mencionados sujetos, o cuando éstos demuestran que han hecho todo lo posible por alquilar la vivienda.

En tercer lugar, recuerda que la multa asciende a 500 euros por metro de la fachada más larga multiplicada por el número de plantas, sin contar el sótano y las buhardillas sin equipar que posea la vivienda. Y que, a menos que el infractor pruebe que la desocupación ha sido interrumpida, el importe de la multa se multiplica, de nuevo, por el número de años en los que se mantiene la situación constitutiva de la infracción. En consecuencia, considera el Tribunal Constitucional belga que, habida cuenta de la anchura media de las fachadas de los inmuebles destinados a vivienda en la Región de Bruselas-Capital, el importe de la sanción no es excesivamente elevado.

El último argumento que lleva al Tribunal a determinar que el menoscabo del derecho de propiedad que produce la aplicación de la sanción al no uso de la vivienda es proporcionado y razonablemente justificado tiene que ver con las garantías con las que cuenta el titular del correspondiente derecho real sobre el bien. Contribuye a la proporcionalidad y a la justificación de la medida el hecho de que, con carácter previo a la imposición de la multa pecuniaria, el titular deba ser notificado por correo certificado con acuse de recibo; que, en respuesta a ello, pueda demostrar que no existe verdaderamente desocupación, justificar el motivo de la misma o probar que ya se le puso fin; y que posteriormente cuente con la posibilidad de recurrir la decisión por la que se le impone la sanción ante el tribunal de primera instancia.

A pesar de que el Tribunal Constitucional de Bélgica dio luz verde a la eventual superposición del impuesto y la infracción-sanción sobre la misma conducta, el *code bruxellois du logement* alienta a los municipios a evitar esta situación, que no resulta demasiado conveniente. La Ley regional de 2009, a la par que introdujo la infracción en este Código de Vivienda, contempló un mecanismo de compensación a favor de los municipios que decidieran, de manera voluntaria, excluir del ámbito de aplicación de su

impuesto los inmuebles objeto de la infracción administrativa. Concretamente, este mecanismo se materializa en un incentivo financiero por el que los municipios que se comprometen a modificar sus ordenanzas en estos términos reciben el 85% del producto de lo recaudado con la multa impuesta a las viviendas ubicadas en ellos (art. 23 del *code bruxellois du logement*).

De este modo, se salvaguarda la autonomía fiscal de los municipios a la par que se intenta implantar cierta coherencia y armonización en lo que respecta a las medidas sancionadoras del no uso de las viviendas. Además, por una parte, se evita perjudicar a las Entidades Locales que venían aplicando el impuesto sobre las viviendas desocupadas y, por otra, se consigue obligar a los municipios a destinar este montante a reforzar la política local de vivienda, a diferencia de lo que ocurría con los ingresos derivados del impuesto local, que simplemente iban a engrosar, sin más, el presupuesto general de las Entidades Locales⁶³³.

2.2. La imposición sobre la vivienda vacía en el ámbito de los impuestos locales sobre bienes inmuebles en Reino Unido y Portugal

Otros países de nuestro entorno, como Reino Unido o Portugal, en lugar de optar por la creación *ex novo* de tributos, han preferido introducir elementos extrafiscales en el ámbito de impuestos que recaen sobre los bienes inmuebles, ya existentes a nivel local.

Por lo que respecta a Reino Unido, y, en particular, a Inglaterra, cabe indicar que las principales medidas tributarias de carácter negativo o penalizadoras de la desocupación de las viviendas son de dos tipos principalmente: por un lado, nos encontramos con la posibilidad de suprimir ciertos beneficios fiscales relacionados con las viviendas vacías, y, por otro lado, se halla la opción de aumentar la carga fiscal que recae sobre ellas⁶³⁴.

Ambas medidas tienen como base un importante impuesto local denominado *council tax*, que fue introducido por la Ley de 1992 sobre Financiación del Régimen Local (*Local Government Finance Act 1992*), y que se mantiene en vigor desde el 1 de abril de 1993⁶³⁵. Este impuesto, básicamente, tiene como objeto de gravamen los inmuebles

⁶³³ BERNARD, N.: «L'ordonnance bruxelloise du 30 avril 2009: quand la lutte contre les logements inoccupés se muscle», cit., págs. 788 y 791.

⁶³⁴ A fin de obtener una visión general relativa a las distintas medidas -no exclusivamente de carácter tributario- emprendidas en Inglaterra en aras de la movilización de las viviendas vacías, véase ESCAJEDO, L.; GARRIDO, P.; GORROTXATEGUI, M.: «Políticas de movilización de vivienda en algunos países de Europa», *Grupo de Estudios EKITEN-Thinking Ikasketa Taldea. Universidad de País Vasco*, núm. 2, 2011, págs. 42-54.

⁶³⁵ Reino Unido se compone de cuatro naciones, a saber, Inglaterra, Escocia, Gales e Irlanda del Norte. El *council tax* se aplica también, con ciertas particularidades, en Escocia y en Gales. En cambio, Irlanda del Norte tiene su propio sistema tributario local (CLARK T.; GILES, C.; HALL, J.: *Does council tax benefit work?*, The Institute for fiscal Studies, London, 1999, pág. 2). Es preciso indicar que, por lo que a este trabajo respecta, nos centraremos en la aplicación del *council tax* exclusivamente en Inglaterra.

residenciales o viviendas y recae sobre la persona mayor de edad que reside en ellos, ya sea el propietario o un mero inquilino.

El importe total a pagar en concepto de *council tax* se calcula partiendo de la presunción de que son dos las personas que residen en la vivienda. No obstante, cuando una sola persona es quien habita en la vivienda, la cuota a pagar se ve reducida en un 25%. Este impuesto tiene en cuenta el valor venal de la vivienda, es decir, su cuantificación se basa, fundamentalmente, en el precio de mercado por el cual la propiedad se habría vendido el 1 de abril de 1991⁶³⁶.

Originalmente, en Inglaterra, durante los seis primeros meses de desocupación de un inmueble prácticamente sin amueblar (la norma utiliza el término «*unoccupied and substantially unfurnished*»⁶³⁷) no se exigía el *council tax*, por el motivo de que en la misma no residía nadie que pudiera usar los servicios municipales para cuya financiación se contribuye con este impuesto (imposición basada en el principio del beneficio⁶³⁸). Tras los seis primeros meses de desocupación comenzaba a aplicarse este tributo municipal,

⁶³⁶ Cada vivienda se corresponde con una de las ocho categorías de viviendas (A-H) en las que se han clasificado los distintos tipos de viviendas. A cada una de ellas la norma le asigna un rango de valores, dentro de los cuales las autoridades locales anualmente fijan su propia tarifa. Realmente no existe una valoración individual del valor de cada vivienda, no se trata de valores reales sino relativos. Es decir, la idea de este sistema es determinar el valor relativo de unas viviendas en relación con otras viviendas del área local, en el sentido de que la categoría D se considera la vivienda media y a partir de ella se establece la tarifa de las otras mediante ratios fijados en la normativa, que tienen esta categoría como referencia. Resulta de interés señalar que los cambios en el precio de la vivienda no van a suponer modificaciones en los rangos de valores. Inicialmente, estaba previsto que estos valores se actualizaran con frecuencia, sin embargo, esto no ha tenido lugar desde la introducción del *council tax* en 1993 (SLACK E.: «Property taxation in the United Kingdom», *International Handbook of Land and Property Taxation*, Edward Elgar, Cheltenham, 2004, pág. 83).

⁶³⁷ No existe definición legal del término «*unoccupied and substantially unfurnished*». La autoridad local es quien decide si una propiedad tiene esa condición o no. No obstante, en 2014 el Departamento para el Gobierno Local y las Comunidades (en inglés, *Department for Communities and Local Government*) proporcionó cierta información al respecto en una carta informativa («*Council tax information letter: Council tax - definitions of empty homes and second homes*», 23 September 2014) en la que indicaba que «es poco probable que sea ocupada o susceptible de ocupación una propiedad que está prácticamente sin amueblar. Es lógico esperar que una propiedad objeto de ocupación contenga algunos -sino todos- artículos de las dos categorías siguientes: mobiliario, como cama, sillas, mesa, armario o sofá, y electrodomésticos, como nevera, congelador u hornilla. Cuando se declara que una propiedad está ocupada, es razonable que la autoridad local realice una comprobación mediante el cruce de datos con el censo electoral, o que pida pruebas como facturas que muestren el uso de los servicios, el carné de conducir como prueba de la dirección o recibos u otras pruebas de los gastos de mudanza». Por último, es preciso señalar que los contribuyentes que no están de acuerdo con la calificación otorgada a su vivienda pueden acudir al Tribunal de Valoraciones (*Valuation tribunal*), existiendo numerosos pronunciamientos al respecto [STANDFORD, M.: «Council tax: empty properties», *Briefing paper. House of Commons Library*, núm. 02857, 15 de mayo de 2020, pág. 5. Disponible en: <https://commonslibrary.parliament.uk/research-briefings/sn02857/> (consultado por última vez el día 12/01/2021)].

⁶³⁸ Este principio se resume, *grosso modo*, en que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos se efectúa en función de los servicios públicos de los que disfruta el contribuyente (DODGE, J. M.: «Theories of Tax Justice: Ruminations on the Benefit, Partnership, and Ability-to-Pay Principles», *Tax Law Review*, vol. 58, núm. 4, 2005, pág. 402).

disfrutando el contribuyente de una bonificación del 50%⁶³⁹. Esta misma bonificación era aplicable, en general, a todas aquellas viviendas que no eran utilizadas por un individuo como única y principal residencia (el término exacto en inglés es «*sole or main residence*»), por lo que también alcanzaba a las viviendas vacías, viviendas vacacionales y las viviendas que, aun regularmente ocupadas, no constituían la vivienda principal del ocupante, como, por ejemplo, las ocupadas por quienes trabajaban lejos de su residencia familiar⁶⁴⁰.

Desde el año 2004, las autoridades locales pueden reducir las bonificaciones del *council tax* para las segundas residencias del 50% hasta el 10%, y para las viviendas desocupadas y prácticamente sin amueblar del 50% hasta el 0%⁶⁴¹. Asimismo, a partir de abril de 2013, las Administraciones Locales cuentan con la posibilidad de no conceder a las segundas viviendas bonificación alguna y mantienen la facultad de no contemplar ningún porcentaje de bonificación para las viviendas vacías y sin amueblar, lo que han realizado muchas de ellas⁶⁴².

No obstante, como adelantábamos al comienzo de este epígrafe, en Inglaterra, las Entidades Locales no solo pueden eliminar o reducir los incentivos fiscales que atañen a las viviendas vacías, sino que, además, tienen la posibilidad de incrementar la carga tributaria de su propietario mediante lo que se conoce como «*empty homes premium*»⁶⁴³. Básicamente, se trata de un recargo, de carácter potestativo, en el ámbito del *council tax*, que recae sobre viviendas vacías por un largo periodo de tiempo (exactamente, el término legal es «*long-term empty dwelling*»), esto es, aquellas que se han mantenido desocupadas y prácticamente sin amueblar de manera continuada durante, al menos, dos años, siempre que durante ese periodo de vacancia no se hubiera dejado de reunir alguna de estas dos circunstancias (o las dos) durante seis semanas.

En efecto, en Inglaterra, a partir de 2013 las Administraciones Locales han tenido la posibilidad de exigir en estos casos un recargo de hasta el 50% del *council tax*. Sin embargo, la *Rating (Property in Common Occupation) and Council Tax (Empty*

⁶³⁹ Las propiedades que se encontraban vacías debido a que estaban experimentando reparaciones importantes o modificaciones estructurales disfrutaban de un periodo de exención de 12 meses [WILSON, W.; CROMARTY H.; BARTON, C.: «Empty Housing (England)», *House of Commons Library. Briefing paper*, núm. 3012, 29 de mayo de 2019, pág. 13. Disponible en: <https://researchbriefings.parliament.uk/ResearchBriefing/Summary/SN03012#fullreport> (consultado por última vez el día 12/01/2021)]. Esta exención relativa a los seis primeros meses de desocupación para viviendas vacías y prácticamente sin amueblar y para aquellas viviendas objeto de reparaciones o modificaciones estructurales fue suprimida por una Orden de 2012 relativa a las viviendas exentas en el ámbito del *council tax* [*Council Tax (Exempt Dwellings) (England) (Amendment) Order 2012*].

⁶⁴⁰ STANDFORD, M.: «Council tax: empty properties», cit., pág. 6.

⁶⁴¹ *Ibidem*.

⁶⁴² *Ibidem*, pág. 4.

⁶⁴³ La Sección 12 (2) de la Ley de 2012 sobre Financiación del Régimen Local (*Local Government Finance Act 2012*) introdujo el «*empty homes premium*» mediante la modificación de la Ley de 1992 sobre Financiación del Régimen Local (*Local Government Finance Act 1992*). Actualmente, se encuentra regulado en la Sección 11B de esta última norma.

Dwellings) Act 2018 ha introducido ciertas modificaciones en la *Local Government Finance Act 1992*, en lo que respecta a la cuantía de este tributo, de implementación escalonada en el tiempo. Dicha reforma ha supuesto que, desde abril de 2019, el límite máximo del recargo pasara del 50% al 100%, es decir, que se pudiera llegar a pagar el doble en concepto de *council tax* por este tipo de propiedades. Además, ha permitido que, a partir de abril de 2020, el recargo pueda alcanzar el 200%, es decir, que se pueda llegar a triplicar el importe a pagar por el *council tax* cuando el periodo de desocupación sea de, al menos, cinco años (a las viviendas desocupadas entre dos y cinco años les corresponde un recargo del 100%). Y que, a partir de abril de 2021, este importe pueda llegar a multiplicarse por cuatro en el supuesto de que la desocupación sea igual o superior a diez años⁶⁴⁴. Lo anterior quiere decir que si en 2021 se adquiere una vivienda que se ha mantenido desocupada durante más de diez años, el adquirente podría verse obligado a pagar un recargo que podría ascender hasta el 300% de la cuota tributaria del *council tax*. Además, este resultado se produciría independientemente de que el nuevo propietario no sea quien ha mantenido vacía la vivienda⁶⁴⁵, lo que nos parece a todas luces objetable, pues consideramos que lo razonable es que la cuantía de este gravamen se establezca tomando como referencia el tiempo durante el que cada contribuyente mantiene esta conducta indeseada, y no el tiempo total de desocupación del inmueble.

Por último, resulta interesante reseñar que, pese a que la norma no contempla ninguna exención relativa al recargo para aquellas viviendas que se están intentando vender o alquilar, en el informe «*Guidance for properties for sale and letting*»⁶⁴⁶ el Gobierno ofrece orientación a las Autoridades Locales sobre cómo aplicar el «*empty homes premium*». En este documento, el Gobierno aclara que el propósito que se pretende lograr con este recargo no es castigar a aquellos propietarios que tratan de alquilar o vender sus viviendas, por lo que se espera que los Entes Locales consideren las razones por las que las viviendas se mantienen desocupadas y sin amueblar, otorgando especial consideración a esta circunstancia.

Por su parte, Portugal también ha optado por enmarcar sus medidas fiscales dirigidas a desincentivar el no uso de las viviendas en un impuesto ya vigente en el ámbito local. A diferencia del caso inglés, en este país las medidas se localizan en un tributo local, que, como el IBI español, grava fundamentalmente la titularidad de los inmuebles y no su uso u ocupación.

⁶⁴⁴ Sección 11B(1A) - (1C) de la *Local Government Finance Act 1992*.

⁶⁴⁵ STANFORD, M.: «Council tax: empty properties», cit., pág. 10.

⁶⁴⁶ DEPARTMENT FOR COMMUNITIES AND LOCAL GOVERNMENT: *Council Tax - Empty homes premium. Guidance for properties for sale and letting*, 2013. Disponible en: <https://www.gov.uk/government/publications/council-tax-empty-homes-premium> (consultado por última vez el día 12/01/2021).

El impuesto al que nos estamos refiriendo recibe el nombre de «*Imposto Municipal sobre Imóveis*» (IMI) y se encuentra regulado en el Código del Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles (*Código do Imposto Municipal sobre Imóveis*) aprobado por el Decreto-ley núm. 287/2003, de 12 de noviembre (*Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro*; en lo sucesivo, CIMI). En líneas generales, se exige a quien ostenta la condición de propietario, usufructuario o titular de un derecho de superficie sobre un bien inmueble urbano o rústico a 31 de diciembre.

El IMI se basa en el valor patrimonial tributario de los inmuebles, que constituye su base imponible. A grandes rasgos, el valor patrimonial de los inmuebles urbanos se determina mediante una compleja fórmula aritmética que «se asienta sobre una serie de parámetros que son, unos de carácter objetivo, otros previamente fijados administrativamente, como el coste medio de construcción, el área bruta de construcción o el área de implantación del edificio»⁶⁴⁷.

La cuota tributaria del IMI es el resultado de aplicar a esta base imponible un tipo de gravamen que varía dependiendo de si el inmueble es urbano o rústico. En lo que a nosotros interesa, que son los inmuebles urbanos, la ley establece que los municipios podrán fijar el tipo de gravamen que consideren oportuno dentro de un intervalo que oscila desde el 0,3% hasta el 0,45% (art.112º CIMI).

A lo anterior debe añadirse que este tipo impositivo ha de elevarse, anualmente, al triple cuando se trata de edificios desocupados durante más de un año o, bien, de edificios en ruinas [art. 112.3.a) CIMI]. Resulta oportuno señalar también que el concepto de inmueble desocupado (el término legal en portugués es «*devoluto*») no se encuentra definido en la propia norma reguladora del IMI sino en el Decreto-ley núm. 159/2006, de 8 de agosto (*Decreto-Lei n.º 159/2006 de 8 de agosto*). En concreto, el art. 2.1 de este Decreto-ley establece que se otorgará tal calificación al inmueble urbano que durante un año se encuentre vacío, exceptuándose de dicha consideración, entre otros, los siguientes inmuebles: las residencias vacacionales, aquellos que se encuentren desocupados durante el tiempo en el que se desarrollen en ellos obras de rehabilitación, y aquellos cuya construcción hubiere concluido hace menos de un año (art. 3 del Decreto-ley núm. 159/2006).

Es de sumo interés reseñar que, más recientemente, el art. 5 del Decreto-ley núm. 67/2019, de 21 de mayo (*Decreto-Lei n.º 67/2019 de 21 de maio*), añadió un nuevo art. 112.º-B en el CIMI, por el que se prevé un incremento del tipo impositivo para los inmuebles urbanos que se encuentren deshabitados desde hace más de dos años en zonas de presión urbanística, entendiéndose por tales, aquellas zonas en las que existe una

⁶⁴⁷ SOUSA SANTOS AGUILAR, N. T.: «El sistema tributario local en Portugal», *Tributos Locales*, núm. 60, 2006, págs. 113 y 114.

importante dificultad de acceso a la vivienda, debido a que la oferta es escasa o inadecuada en relación con las necesidades existentes o bien, a que ésta se efectúa a precios demasiado elevados. Concretamente, el tipo impositivo se incrementará seis veces, y aumentará en un 10% en cada año subsiguiente, sin que pueda llegar a superar el valor de 12 veces el tipo de gravamen normal previsto para los inmuebles urbanos en el art. 112.º1 c) CIMI.

Asimismo, este nuevo Decreto-ley pretende mejorar los indicios de desocupación que recogía originalmente el art. 2.2 del Decreto-ley núm. 159/2006 «permitiendo que los mismos identifiquen de forma más precisa las situaciones en cuestión, algo que es esencial para mejorar la eficacia del sistema»⁶⁴⁸. En efecto, a los dos indicios ya previstos, a saber: a) la inexistencia de contratos en vigor con empresas de telecomunicaciones, de suministro de agua, gas y electricidad; y b) la inexistencia de facturación relativa a consumos de agua, gas, electricidad y telecomunicaciones, el art. 2 del Decreto-ley núm. 67/2019 añade dos más: c) la existencia de consumos bajos de agua y electricidad, considerándose como tal los consumos cuya facturación media no exceda, en cada año, de consumos superiores a 7 m³, para el agua, y de 35 kWh, para la electricidad; y d) la desocupación verificada por la inspección llevada a cabo en virtud del art. 90 del Decreto-ley núm. 555/99, de 16 de diciembre (*Decreto-Ley n.º 555/99, de 16 de dezembro*).

2.3. Sistematización en el sistema tributario italiano: el IMU y la supresión de los rendimientos de los inmuebles no arrendados en el IRPEF

En último lugar, resulta imprescindible poner fin a esta visión general de la tributación de la vivienda vacía en los distintos países de nuestro entorno, señalando que, en Italia, en el ámbito del homólogo impuesto sobre bienes inmuebles, a saber, *l'imposta municipale propria* (IMU), tributan desde 2012 los rendimientos que, en base a su productividad abstracta y potencial, se entiende que derivan de los bienes inmuebles no arrendados y, por tanto, también de aquellos que se encuentran desocupados, y que antes integraban la base imponible del Impuesto sobre la Renta las Personas Físicas (*Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche*; en adelante IRPEF) en base a su rendimiento medio ordinario⁶⁴⁹, determinado de acuerdo con las tarifas de estimación establecidas por la normativa catastral para cada categoría y clase de inmueble (art. 37.1 TUIR).

Creemos poder hacer la afirmación anterior porque el apartado 1 del art. 8 del Decreto Legislativo núm. 23, de 14 de marzo de 2011 (*Decreto Legislativo 14 marzo 2011, n. 23*), literalmente, establece que el IMU *sustituye* al IRPF en lo relativo a los rendimientos de los bienes inmuebles no arrendados (*redditi fondiari relativi ai beni non*

⁶⁴⁸ Preámbulo del *Decreto-Ley 159/2006*.

⁶⁴⁹ Art. 36.1 del Decreto núm. 917 del Presidente de la República, de 22 de diciembre de 1986, por el que se aprueba el Texto Único del Impuesto sobre la Renta [*Testo Unico delle Imposte sui Redditi* aprobado por el *Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*. (En lo sucesivo, TUIR)].

locati)⁶⁵⁰. Por consiguiente, el IMU ha supuesto, con carácter general, la supresión en el ámbito del IRPF de lo que equivaldría, en España, salvando las distancias, a la imputación de rentas inmobiliarias derivadas de estos bienes⁶⁵¹, ubicándose su tributación únicamente dentro del marco de un impuesto cuyo hecho imponible está constituido por la posesión de bienes inmuebles (a excepción, con carácter general, de la vivienda principal)⁶⁵², y que se exige, por ende, a los propietarios (personas físicas o jurídicas) de los mismos, o, en su caso, a los titulares de derechos de usufructo, uso, habitación, enfiteusis, o superficie existentes sobre ellos⁶⁵³, y a los arrendatarios de aquellos inmuebles que hubieran sido cedidos en régimen de arrendamiento financiero⁶⁵⁴.

En el año 2012 se introdujo el IMU⁶⁵⁵, en sustitución del antiguo impuesto local sobre bienes inmuebles (*l'imposta comunale sugli immobili*, conocido como ICI), conformando, junto con la tasa sobre los servicios indivisibles o TASI (*tassa per i servizi indivisibili*) y la tasa sobre residuos o TARI (*tassa per i rifiuti*), un nuevo tributo local: *l'imposta unica comunale* (IUC)⁶⁵⁶. Sin embargo, más recientemente, la Ley núm. 160, de 27 de diciembre de 2019, por la que se establecen los presupuestos del Estado para el ejercicio económico 2020 y los presupuestos plurianuales para el trienio 2020-2022 (*Legge 27 dicembre 2019, n. 160 Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022*), ha suprimido este impuesto y, a partir del año 2020, solo se mantienen en vigor dos de los tres tributos que componían el IUC, a saber: la TARI y el IMU, el cual se rige hoy por lo dispuesto en los párrafos 739 a 783 del art. 1 de esta misma Ley.

Antes de continuar el comentario relativo al IMU, efectuaremos una referencia, aunque breve, sobre la mencionada TASI, segundo componente de *l'imposta unica comunale* (IUC). A grandes rasgos, se trataba de un tributo que se exigía en virtud de los servicios indivisibles debidos por el poseedor o el usuario del inmueble, que tenía como

⁶⁵⁰ Textualmente, dispone lo siguiente: «*L'imposta municipale propria e' istituita, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati, e l'imposta comunale sugli immobili*».

⁶⁵¹ De acuerdo con el art. 25.1 TUIR, constituyen los denominados *redditi fondiari* «aquellos rendimientos inherentes a los terrenos y a las edificaciones situadas en territorio del Estado italiano que están o deben estar inscritos, con atribución de renta, en el catastro de terrenos (también llamado catastro rural) o en el catastro de construcciones urbanas» (RAMOS PRIETO, J: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 181). Por consiguiente, los *redditi fondiari relativi ai beni non locati* no son sino los rendimientos derivados, en concreto, de los bienes inmuebles no arrendados.

⁶⁵² Art. 1, párrafo 740, de la *Legge 27 dicembre 2019, n. 160*.

⁶⁵³ TESAURO, F.: *Istituzioni di Diritto Tributario. Parte Speciale*, 11.ª ed., UTET Giuridica, Milano, 2018, págs. 334-336.

⁶⁵⁴ Art. 1, párrafo 743, de la *Legge 27 dicembre 2019, n. 160*.

⁶⁵⁵ Su regulación se encontraba, originalmente, en el art. 13 del Decreto-ley núm. 201, de 6 de diciembre de 2011 (*Decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201*), convertido este último en Ley por la Ley núm. 214, de 22 de diciembre de 2011 (*Legge 22 dicembre 2011, n. 214*).

⁶⁵⁶ ALFANO, R.: «La imposición inmobiliaria: una comparación internacional», en AA.VV. (Dir. SIMÓN ACOSTA, E.; Coords. VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.; SIMÓN YARZA, M.ª E.): *Problemas actuales de coordinación tributaria*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016, pág. 500.

presupuesto impositivo la posesión, por cualquier título, de edificaciones y de terrenos edificables.

A juicio de FALSITTA, la TASI, más que con una tasa, parecía corresponderse con un impuesto, ya que su hecho imponible lo constituía la disposición de uno o más inmuebles, como índice de participación en la vida de la localidad y, en fin, de disfrute de los servicios públicos municipales⁶⁵⁷. No parece ilógica esta idea, teniendo en cuenta que por servicios indivisibles se entienden, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional italiano, aquellos servicios que necesariamente deben ser financiados por impuestos, ya que no hay posibilidad de determinar claramente quién se beneficia de ellos, por lo que solo pueden estar regidos por el principio de capacidad contributiva y no por el principio del beneficio⁶⁵⁸.

No obstante, el caso de la TASI era algo más particular, ya que, efectivamente, parecía tratarse de un impuesto, sin embargo, su configuración legal se inspiraba en buena

⁶⁵⁷ FALSITTA, G.; SCHIAVOLIN, R.: «I Tributi Locali», en AA.VV. (Dir. FALSITTA, G.): *Manuale di Diritto Tributario. Parte Speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, 11.ª ed., Wolters Kluwer-CEDAM, Padova, 2016, pág. 1190.

⁶⁵⁸ TESAURO, F.: *Istituzioni di Diritto Tributario*, vol. 1, 13.ª ed., UTET Giuridica, Milano, 2017, pág. 79. MARTÍNEZ SÁNCHEZ estima también que la distinción entre servicios públicos divisibles e indivisibles «puede tener consecuencias en lo que se refiere a la financiación de cada uno de los servicios, en el sentido de que los servicios públicos divisibles podrán ser financiados mediante tasas (o, en su caso, otras figuras afines), en tanto que los servicios públicos indivisibles se financiarán a través de impuestos. En otras palabras, el coste de los servicios públicos divisibles se podrá sufragar mediante la aplicación del principio de equivalencia, mientras que los servicios públicos indivisibles se costearán de acuerdo con el principio de capacidad económica» (MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.: «La imposibilidad de exigir tasas por determinados servicios públicos locales: un estudio del art. 21 TRLHL», *Tributos locales*, núm. 128, diciembre 2016-enero 2017, pág. 53). Por el contrario, critica la escasa consistencia de esta clasificación AGUALLO AVILÉS, para quien «en realidad, como señalaba MAFFEZZONI, “todos los servicios públicos son, por naturaleza, de un lado indivisibles, en cuanto deben, para ser tales, considerarse útiles para todos los miembros de la colectividad o para un grupo de los mismos y, de otro lado, pueden ser todos divisibles, en el sentido de que todos pueden traducirse en prestaciones efectuadas frente a sujetos en particular”. Por consiguiente, el carácter divisible o indivisible de un servicio o, de otro modo, el hecho de que se financie con tasas o impuestos, no obedece a una condición intrínseca, connatural al mismo; muy al contrario, son elementos extrínsecos (condicionamientos político-económicos) los que conducen a los poderes públicos a repartir su costo sólo entre los individuos que los utilizan (tasas) o bien entre todos los que componen la colectividad, usen o no el indicado servicio (impuestos)» (AGUALLO AVILÉS, A.: *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid, 1992, pág. 358). De este parecer es LOZANO SERRANO, quien considera que la divisibilidad del servicio no es determinante para que deba ser financiado mediante una tasa sino que «la opción de financiar un concreto servicio mediante tasas o mediante impuestos es una opción puramente política que corresponde tomar al titular del poder financiero, el cual podrá decidir la implantación de una tasa a efectos de discriminar en el uso del servicio, de forma que se restrinja el mismo o se facilite para ciertos sectores de contribuyentes. Lo que no existe es ninguna cortapisa a esta libre opción por pretendidas notas sustanciales de la figura misma o del servicio que va a financiar». Este mismo autor plantea la cuestión relativa a la tasa por recogida de basura, y señala que «si efectivamente dicho servicio público tiene carácter de generalidad, afectando a todos los vecinos del municipio -incluso a sus visitantes ocasionales- bien podría pensarse que no hay un beneficio directo o una afectación privativa del servicio para ningún contribuyente. Se trata, al contrario, de un servicio público que cubre una necesidad colectiva y establecido en interés general del municipio, por mucho que éste coincida con el interés del particular de ver retirada la basura de su domicilio. Desde esta perspectiva, no parece ilógico que la financiación del servicio se realizara mediante impuestos, o más exactamente, con cargo a los presupuestos municipales, sin exigencia de una tasa concreta por el mismo» (LOZANO SERRANO, C.: «La financiación de servicios públicos mediante tasas: cuestiones», *Crónica Tributaria*, núm. 43, 1982, págs. 296 y 297).

medida en el principio del beneficio, algo parecido a lo que sucedía con el antiguo ICI⁶⁵⁹. Muestra de ello es que los municipios contaban con la posibilidad de establecer reducciones o exenciones en los siguientes supuestos: viviendas individuales o con un único ocupante, viviendas vacacionales o de uso limitado y discontinuo y viviendas ocupadas por personas que residen en el extranjero durante más de seis meses al año⁶⁶⁰. Expuesto lo anterior, no deja de llamar nuestra atención que quedara no sujeta a la TASI la vivienda habitual cuando precisamente en ella, con carácter general, se hace mayor uso de los servicios públicos locales⁶⁶¹.

Por último, conviene traer a colación la opinión de TESAURO sobre el particular, puesto que avanzó un paso más y, con buen criterio, puso de manifiesto que la TASI no solo respondía a la categoría tributaria del impuesto, sino que, además, constituía un impuesto muy parecido al IMU⁶⁶², con el que compartía -este inciso es nuestro- algunos de sus elementos esenciales, como el presupuesto impositivo, basado en la posesión del inmueble⁶⁶³; y su base imponible -constituida por el valor de los inmuebles-⁶⁶⁴, siendo su cuota tributaria el resultado de aplicar a esta base imponible, una alícuota que, con carácter general, era del 1 por mil⁶⁶⁵, pero que podía ser aumentada o disminuida por cada municipio en los términos que contemplaba el apartado 677 del art. 1 de la Ley núm. 147, de 27 de diciembre de 2013 (*Legge 27 dicembre 2013, n. 147*). En efecto, algunos autores han aplaudido la reforma que ha traído consigo la Ley de Presupuestos para el año 2020, precisamente, por poner fin a la «irrazonable superposición del IMU y la TASI» que durante años había tenido lugar⁶⁶⁶.

Centrándonos, de nuevo, en el IMU, cabe señalar que la base imponible de este impuesto está constituida, como acabamos de indicar, por el valor de los inmuebles. En el caso de las edificaciones inscritas en el Catastro, se calcula aplicando a la renta catastral

⁶⁵⁹ En relación con el ICI señala LUPI: «las justificaciones del impuesto en términos de política tributaria son más bien vagas: hay quien lo relaciona con los servicios municipales, quien lo considera un tributo bifronte y quien lo considera con razón un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario» (LUPI, R.: *Diritto Tributario. Parte Speciale: I sistemi dei singoli tributi*, 5.ª ed., Giuffrè Editore, Milano, 1998, pág. 398).

⁶⁶⁰ AA.VV.: *Memento Pratico Fiscale*, Francis Lefebvre, Milano, 2018, pág. 1104.

⁶⁶¹ Una idea similar, pero respecto del ICI, es manifestada por LUPI en los siguientes términos: «si se concibe el ICI como un impuesto, estaría justificado un tratamiento menos gravoso de las viviendas principales, mientras que si se justifica el gravamen en los servicios municipales no se puede negar que las viviendas principales indican un mayor consumo de estos servicios» (LUPI, R.: *Diritto Tributario. Parte Speciale: I sistemi dei singoli tributi*, cit., pág. 398).

⁶⁶² Textualmente, advierte TESAURO que «la TASI no tiene como presupuesto los servicios específicos prestados al sujeto pasivo, sino la posesión o tenencia de los inmuebles. Por lo tanto, no es una tasa, sino un impuesto, muy similar al IMU» (TESAURO, F.: *Istituzioni di Diritto Tributario. Parte Speciale*, cit., pág. 337).

⁶⁶³ Art.1, párrafo 669, de la *Legge 27 dicembre 2013, n. 147*.

⁶⁶⁴ Art.1, párrafo 675, de la *Legge 27 dicembre 2013, n. 147*.

⁶⁶⁵ Art.1, párrafo 676, de la *Legge 27 dicembre 2013, n. 147*.

⁶⁶⁶ Entre otros, LOVECCHIO, L.: «La nuova IMU pone fine alla sovrapposizione IMU-TASI», *Il Fisco*, núm. 5, 2020, pág. 433. Y sobre esta reforma legislativa en el ámbito de la tributación inmobiliaria local, también del mismo autor: «Riforma dei tributi locali: verso la fine della irragionevole sovrapposizione di IMU e TASI», *Il Fisco*, núm. 46, 2019, pág. 4431.

(el término en italiano es «*rendita catastale*») vigente a 1 de enero del año de imposición, revalorizada en un 5%, el correspondiente coeficiente multiplicador previsto en el art. 1, párrafo 745, de la *Legge 27 dicembre 2019, n. 160*⁶⁶⁷, según la categoría catastral a la que pertenezca el inmueble. No obstante, en caso de que el inmueble resulte inhabitable y no sea utilizado *de facto*, el art.1, párrafo 747.b), de la misma norma establece una reducción del 50% de la base imponible del IMU⁶⁶⁸. La cuota tributaria de este impuesto se calcula aplicando a esta base imponible la alícuota proporcional correspondiente de acuerdo con lo dispuesto en los párrafos 749-757.

Resulta interesante detenernos en este punto para efectuar un breve apunte en relación con la cuantificación del impuesto y, en particular, con la base imponible del mismo, la cual tiene una base catastral, que comparte con la tributación en el IRPF de los rendimientos o ingresos derivados de terrenos y edificaciones ubicados en el territorio del Estado italiano, que están o que deben ser inscritos en el Catastro (*redditi fondiari*). Es preciso indicar que el Catastro italiano se basa en la rentabilidad media de los inmuebles, es decir, no es más que un sistema para determinar presuntamente cuál es la renta que generan esos activos⁶⁶⁹. En consecuencia, este sistema catastral determina el rendimiento medio ordinario de una propiedad, que es el ingreso medio que produciría en condiciones normales ese tipo de bien inmueble o terreno si se usara productivamente. En otras palabras, es el «rendimiento medio anual que podría obtenerse arrendando el bien»⁶⁷⁰.

La razón de otorgarle especial atención a esta cuestión se debe a que ésta ha generado una gran discusión en la doctrina tributarista, especialmente, por lo que se refiere a su compatibilidad con el principio de la capacidad contributiva consagrado en el art. 53 de la Constitución italiana.

Pese a que no se trata de una cuestión pacífica, el hecho de que el rendimiento catastral (rendimiento objeto de imposición) de un inmueble no coincida con la renta realmente percibida por el poseedor del bien en cuestión, no parece que suponga problemas de constitucionalidad por vulneración del principio de capacidad contributiva. La Corte Constitucional italiana ya en la Sentencia 16/1965, de 31 de marzo, FJ 2, dio luz verde a este método de cuantificación objetiva señalando que, cuando el objeto del impuesto es algo productivo, la capacidad contributiva del contribuyente halla su justificación en la aptitud del bien para generar un ingreso económico y no en el rendimiento que el propietario verdaderamente obtiene de él, es decir, se tributa en base

⁶⁶⁷ Con anterioridad, esta regulación se encontraba en el art. 13.4 del Decreto-ley núm. 201, de 6 de diciembre de 2011 (*Decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201*).

⁶⁶⁸ AA.VV.: *Memento Pratico Fiscale*, cit., pág. 1086.

⁶⁶⁹ CORRADO OLIVA, C.: «Evoluzione e combinazione di imposizione reddituale e patrimoniale sugli immobili: alcune osservazioni su loro coerenza e legittimità costituzionale», *Diritto e pratica tributaria*, núm. 3, 2013, pág. 632.

⁶⁷⁰ GARCÍA MARTÍNEZ, A.; JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J.: «La fiscalidad especial sobre la vivienda vacía en España y en otros países de la Unión Europea», cit., pág. 92.

a la productividad del bien y no en función de su producto real. Asimismo, el Tribunal manifiesta en este pronunciamiento que es constitucional que esto suceda porque un impuesto también constituye un incentivo para un uso apropiado del activo y, entre otras cosas, coadyuva a un mejor cumplimiento de los deberes de solidaridad económica y a una contribución más amplia al progreso material del país. A lo anterior añade la Corte Constitucional de Italia que la norma que regula los impuestos sobre los bienes inmuebles no tolera ni debe tolerar la inacción, la incapacidad para administrar o gestionar los mismos o la liberalidad del contribuyente que no extrae una adecuada remuneración del uso de su inmueble, penalizando, por tanto, al poseedor del inmueble, haciéndole tributar por lo que, en igualdad de condiciones, lograría un hombre medio.

Por lo que respecta, particularmente, a las propiedades no arrendadas, las críticas se han centrado, generalmente, en que mediante este modo de determinación de la base imponible se consigue gravar rendimientos no efectivos a través de rendimientos ordinarios medios determinados por el Catastro. En concreto, CORRADO OLIVA aclara que en este caso el problema no es tanto el sistema catastral de determinación de la base imponible (que no refleja exactamente el rendimiento efectivo que se obtiene del bien en cuestión) sino la identificación de renta en la productividad abstracta de la riqueza inmobiliaria, que abruma los principios cardinales del impuesto sobre la renta y parece chocar con una capacidad de pago que debe ser actual y efectiva⁶⁷¹.

Expuesto lo anterior, y retomando la cuestión de la supresión de los rendimientos derivados de inmuebles no arrendados por parte del IMU, cabe indicar que, en el ámbito del IRPF, hasta el 31 de diciembre de 2011, esto es, antes de la entrada en vigor del IMU, la renta catastral de las viviendas a disposición del propietario, distintas de la vivienda habitual, se incrementaba en un tercio [art. 41 del Texto Único del Impuesto sobre la Renta aprobado por el Decreto del Presidente de la República núm. 917, de 22 de diciembre de 1986 (en lo sucesivo, TUIR)⁶⁷²], justificándose dicho incremento de gravamen en motivos extrafiscales, como era el de combatir el problema de la vivienda vacía⁶⁷³. Sin embargo, la normativa del IMU no contempla ninguna exacción adicional para las propiedades no arrendadas, por lo que algunos autores han considerado que se le

⁶⁷¹ CORRADO OLIVA, C.: «Evoluzione e combinazione di imposizione reddituale e patrimoniale sugli immobili: alcune osservazioni su loro coerenza e legittimità costituzionale», cit., pág. 632.

⁶⁷² *Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato per el Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.*

⁶⁷³ MELIS, G.: *Manuale di Diritto Tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2019, pág. 629. Por otra parte, este incremento de la renta catastral también se ha justificado en el gravamen del disfrute de la propiedad, como expresión de una mayor capacidad de pago que se considera que se pone de manifiesto cuando aquella se utiliza como residencia vacacional o se retira del mercado de alquiler por temor a perder su disponibilidad [COPPA, D.: «Redditi immobiliari e contrasto all'evasione in Italia», en AA.VV. (Dir. URQUIZU CAVALLÉ, A.): *Tributación de la vivienda en el Derecho español y comparado: problemas, retos y perspectivas*, Huygens Editorial, Barcelona, 2017, pág. 21].

estaba otorgando indebidamente una ventaja a los propietarios de estos bienes⁶⁷⁴. En cualquier caso, para contrarrestar la ventaja sobrevenida con la introducción del IMU, muchos municipios han hecho uso de la posibilidad de aumentar el tipo de gravamen del mismo⁶⁷⁵.

En cambio, los municipios también están facultados para rebajar la carga tributaria que recae sobre las viviendas que se arriendan. En concreto, desde 2016, la cuota tributaria del impuesto se reduce al 75% para aquellos inmuebles arrendados a «*canone concordato*»⁶⁷⁶, es decir, mediante contratos de arrendamiento en los que las partes acuerdan el precio del alquiler dentro de unos límites máximos y mínimos, sobre la base de acuerdos alcanzados a nivel local entre las organizaciones de propietarios y las de inquilinos, pudiendo las partes recurrir también a la asistencia de estas organizaciones para la estipulación de dichos contratos⁶⁷⁷.

Esto sentado, consideramos necesario, finalmente, referirnos sucintamente a la tributación de la vivienda habitual dentro de este esquema IMU-IRPF en aras de obtener una visión integral del mismo. Si bien en un principio la vivienda habitual⁶⁷⁸ tributaba en el IMU con un tipo de gravamen reducido, desde el 1 de enero de 2014, la vivienda habitual ya no está sujeta a este impuesto, con la excepción de las viviendas habituales de lujo⁶⁷⁹, como son las casas señoriales y las villas con parques y castillos⁶⁸⁰. Por otro lado, es preciso indicar que, hasta el 31 de diciembre de 2011, la vivienda utilizada

⁶⁷⁴ Especialmente crítico con las manifestaciones vertidas en este sentido se muestra LUPI, quien considera que los argumentos que defienden que la tributación en el IMU de los bienes inmuebles no arrendados supone un desincentivo al arrendamiento, son fruto de la confusión de «la determinación de la riqueza» con los «efectos económicos derivados de los impuestos» (LUPI, R.: «“Seconde case a disposizione”: l’eliminazione della tassazione reddituale “virtual” di cespiti infruttiferi», *Dialoghi Tributarî*, núm. 3, 2013, págs. 241-245).

⁶⁷⁵ PANSIERI, S.: «L’Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche (IRPEF)», en AA.VV. (Dir. FALSITTA, G.): *Manuale di Diritto Tributario. Parte Speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, 11.^a ed., Wolters Kluwer-CEDAM, Padova, 2016, pág. 170.

⁶⁷⁶ Art.1, párrafo 760, de la *Legge 27 dicembre 2019, n. 160*.

⁶⁷⁷ La posibilidad de establecer contratos de arrendamiento *a canone concordato* está contemplada en el art 2 de la Ley núm. 431, de 9 de diciembre de 1998 (*Legge 9 dicembre 1998, n. 431*) (FANELLI, R.: «Locazione a canone concordato: non sconta imposte l’attestazione per beneficiare delle agevolazioni», *Corriere Tributario*, núm. 24, 2018, pág. 1885). Los contratos *a canone concordato* no solo encuentran beneficios fiscales en el ámbito local, también a nivel estatal. En el ámbito del IRPF, las personas físicas propietarias de inmuebles de uso residencial pueden elegir entre someter a tributación los rendimientos derivados del arrendamiento de los mismos de manera convencional u optar por el régimen de la *cedolare secca*, que se introdujo mediante el art. 3 del Decreto Legislativo núm. 23, de 14 de marzo de 2011 (*Decreto Legislativo 14 marzo 2011, n. 23*) y que consiste en un régimen de tributación sustitutivo del IRPF que se cuantifica de manera objetiva, aplicándose un tipo de gravamen que, pese a que con carácter general es del 21%, se ve reducido al 10% cuando se trata de un contrato *a canone concordato* [PANSIERI, S.: «L’Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche (IRPEF)», cit., pág. 172].

⁶⁷⁸ De acuerdo con el art.1, párrafo 741.b), de la *Legge 27 dicembre 2019*, por vivienda habitual (*abitazione principale*) se entiende el inmueble, inscrito o susceptible de inscripción en el Registro de la Propiedad como única unidad inmobiliaria, en el cual el poseedor y su núcleo familiar viven habitualmente y en el que residen a efectos de su inscripción en el Registro de Población.

⁶⁷⁹ Se trata de aquellas pertenecientes a las categorías catastrales A1, A8 y A8 (Art.1, párrafo 740, de la *Legge 27 dicembre 2019, n. 160*).

⁶⁸⁰ PANSIERI, S.: «L’Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche (IRPEF)», cit., pág. 170.

directamente por el propietario generaba un rendimiento que tributaba en el IRPF. Sin embargo, actualmente, en Italia ya no se tributa tampoco por estos rendimientos, pues es posible deducirlos en su totalidad, desapareciendo, tal y como ha venido ocurriendo en la mayoría de países del entorno (España, Suecia, Gran Bretaña, Francia o Alemania), una imposición que ha sido calificada de ficticia por la doctrina italiana y que se basaba en considerar que el dueño de la vivienda disfrutaba de la renta derivada de una vivienda que se arrendaba a sí mismo, en lugar de tener que alquilarla a un tercero, pagando el correspondiente precio. Es decir, se consideraba que la vivienda habitual era una fuente de renta procedente del arrendamiento⁶⁸¹.

3. CONSIDERACIONES FINALES

En nuestro entorno más cercano han sido varios los países que han decidido poner la fiscalidad al servicio del derecho a una vivienda digna. Por un lado, nos encontramos con Estados como Francia y Bélgica, que han optado por crear gravámenes específicos para incentivar la puesta en el mercado de las viviendas vacías. Y, por otro lado, ciertos países, como Reino Unido o Portugal, han preferido introducir elementos de carácter extrafiscal en el ámbito de impuestos tradicionales sobre los bienes inmuebles. En cualquier caso, todos estos gravámenes sobre la desocupación de las viviendas tienen una característica común, a saber: su inclusión en la tributación local.

No obstante, y pese a que son bastantes los países europeos que han recurrido al tributo como instrumento para desincentivar la desocupación de las viviendas, la investigación desarrollada, que se recoge en este Capítulo, muestra que estas medidas tributarias no parecen estar libres de dificultades en su aplicación práctica ni ser las más efectivas para la movilización de las viviendas deshabitadas y, en fin, para facilitar el acceso a la vivienda. Tanto es así que en la mayoría de los países del entorno éstas se combinan con la otra cara de la moneda, que son los beneficios fiscales, e incluso se han tenido que complementar con otras medidas ajenas al ámbito tributario, tanto incentivadoras como de carácter punitivo.

En efecto, hemos podido comprobar que en la Región de Bruselas-Capital se ha producido una situación similar a la que nos encontramos en España, pues en ella conviven los impuestos municipales sobre las viviendas vacías con una infracción de carácter regional por la desocupación de las viviendas, de la misma manera que en algunas Comunidades Autónomas de nuestro país, no dar efectiva habitación a la vivienda constituye el hecho imponible de un tributo y también se tipifica como un supuesto de infracción sancionada, entre otras formas, con la multa, tipo de sanción que produce el

⁶⁸¹ Ofrece un estudio sobre el gravamen de las rentas derivadas de viviendas ocupadas por su propio propietario en distintos países europeos, BIJVOET, A. M. A.: *Owner occupied dwelling and income taxes: a synopsis of eight European Countries*, Eburon, Delft, 2001, pág. 175.

mismo efecto que una prestación tributaria, cual es el deber de pagar una determinada cantidad de dinero.

Pese a que esta superposición de medidas que se produce en la Región de Bruselas-Capital no presenta problema alguno desde el punto de vista constitucional -así lo ha confirmado el Tribunal Constitucional belga-, el legislador reconoce tácitamente que se trata de una situación indeseable, pues trata de aliviar esta «doble imposición» incentivando a los municipios, mediante un mecanismo de compensación de carácter financiero, a dejar de aplicar sus impuestos en caso de efectiva concurrencia del impuesto y la sanción. Lo anterior, sin duda, pone de relieve la gran similitud funcional que pueden presentar ciertos impuestos extrafiscales -y, en concreto, los gravámenes sobre las viviendas vacías- con el «binomio infracción-sanción»⁶⁸².

Por último, consideramos oportuno destacar que Italia era uno de los pocos países del entorno en los que, como en España, se imputaban rendimientos por la titularidad de inmuebles no arrendados (y, por tanto, también de los desocupados) en el ámbito de la imposición personal sobre la renta. Sin embargo, la introducción del IMU ha supuesto la supresión *de facto* de lo que en nuestro país equivaldría a la imputación de rentas inmobiliarias derivadas de estos inmuebles⁶⁸³.

Resulta imprescindible resaltar lo anterior ya que es, justamente, lo que desde hace tiempo han venido reclamando voces relevantes de la doctrina tributarista española, esto es, la supresión de la imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y la ubicación de su tributación en el marco de los impuestos que gravan el patrimonio (entendido este último, en términos generales, como fuente de capacidad económica)⁶⁸⁴.

En efecto, el IMU ha absorbido las rentas inmobiliarias imputadas del IRPF, básicamente, como si ambos gravámenes -IMU e IRPF en lo que respecta a los rendimientos de los inmuebles no arrendados- tuvieran el mismo presupuesto de hecho. Por tanto, resulta difícil no dar la razón al sector tanto de la doctrina tributarista española como de la italiana que viene defendiendo desde hace años que la imputación de rentas

⁶⁸² VARONA ALABERN, J. E.: «Extrafiscalidad irregular e imposición inmobiliaria», cit., pág. 11 (versión en línea).

⁶⁸³ ADAME MARTÍNEZ, F.: «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Derecho comparado», en AA.VV. (Dir. CUBERO TRUYO, A.): *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero*, Civitas, Madrid, 2016, págs. 646 y 647.

⁶⁸⁴ Conforman este sector doctrinal, entre otros, CALVO ORTEGA, R.: «La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y el principio de igualdad tributaria», *Nueva Fiscalidad*, núm. 5, 2007, págs. 18-21; RAMOS PRIETO, J.: «¿Es factible la desaparición de la imputación de rentas inmobiliarias del ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas? El aleccionador ejemplo de las Haciendas Forales», cit., págs. 9-13; y ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «Reflexiones sobre la fiscalidad de la vivienda vacía en España», cit., pág. 19.

inmobiliarias no es otra cosa que un gravamen sobre la titularidad de determinados bienes inmuebles⁶⁸⁵.

Ciertamente, son muchos los autores de la doctrina italiana los que han aplaudido esta «sistematización tributaria»⁶⁸⁶, pues desde hace tiempo han denunciado que la imputación de rentas inmobiliarias en el marco del IRPF claramente supone una modificación o desnaturalización -en sentido patrimonial- del propio presupuesto de hecho de este impuesto. A su modo de ver, no existe ninguna obtención de ingresos, sino que lo que se grava es meramente la posesión de los bienes en cuestión, en base a su potencial productividad⁶⁸⁷. Dicho de una manera más directa, se considera que se trata de un gravamen patrimonial encubierto («*imposta patrimoniale mascherata*»)⁶⁸⁸.

Este nutrido sector de la doctrina italiana afirma que esta imposición no es sino un efecto colateral de la tributación de la renta agrícola (*reddito agrario*) en el IRPF. En el ámbito de la agricultura se ha considerado que el uso directo de un terreno agrícola proporcionaba una renta en especie derivada del autoconsumo de verduras y de la cría de animales de granja⁶⁸⁹, extrapolándose esta idea como justificación de la tributación en el IRPF de los inmuebles no arrendados. Sin embargo, estas voces de la doctrina italiana estiman que no es correcto aplicar esta misma justificación a la tributación en el IRPF de los rendimientos de los bienes inmuebles no arrendados ya que, a diferencia de los terrenos agrícolas, éstos no son naturalmente fructíferos y, por ende, el uso propio de los

⁶⁸⁵ Sobre este particular, MELIS afirma que «las dos formas de imposición, por lo tanto, habían sido consideradas y coordinadas precisamente como si tuvieran un mismo presupuesto “patrimonial”» (MELIS, G.: *Manuale di Diritto Tributario*, cit., pág. 629). Por su parte, FALSITTA indica que «aunque de hecho el art. 8.1 del Decreto Legislativo 23/2011 estableciera que el IMU no solo “reemplaza” al impuesto municipal sobre bienes inmuebles [*l'imposta comunale sugli immobili*], sino también al IRPF y a los correspondientes recargos sobre los rendimientos [*redditi fondiari*] derivados de los inmuebles no arrendados: en todo caso, pone de manifiesto el reconocimiento por parte del legislador de la naturaleza sustancialmente patrimonial de la tributación sobre los rendimientos catastrales no efectivamente percibidos» (FALSITTA, G.; SCHIAVOLIN, R.: «I Tributi Locali», cit., pág. 1190).

⁶⁸⁶ La expresión que hemos utilizado es de CALVO ORTEGA, quien aboga por una sistematización tributaria que excluya «no ya sólo las llamadas rentas ficticias, cuando las haya, sino también las rentas potenciales. En un sistema de flujos como el nuestro, los inmuebles no arrendados deben ser gravados en el Impuesto sobre el Patrimonio» con unos valores catastrales próximos al mercado, desapareciendo, en consecuencia, las rentas inmobiliarias imputadas del ámbito del IRPF (CALVO ORTEGA, R.: «La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y el principio de igualdad tributaria», cit., págs. 18-20).

⁶⁸⁷ Entre otros, MELIS, G.: *Manuale di Diritto Tributario*, cit., pág. 629. En este sentido también CORRADO OLIVA señala en el caso de los rendimientos de los inmuebles no arrendados, «la renta ciertamente no existe, pero el bien se grava en función de su abstracta productividad, inexistente en la práctica. [...] Sin embargo, parece que la irracionalidad, o más bien la incoherencia, de la inclusión de un presupuesto patrimonial dentro de un tributo sobre la renta, que sin duda es un pésimo ejemplo de técnica legislativa, no es discutible en términos de legitimidad constitucional». (CORRADO OLIVA, C.: «Evoluzione e combinazione di imposizione reddituale e patrimoniale sugli immobili: alcune osservazioni su loro coerenza e legittimità costituzionale», cit., págs. 630, 635 y 640).

⁶⁸⁸ Literalmente, dice LUPI que: «*La tassazione delle rendite catastali dei fabbricati a disposizione era quindi una imposta patrimoniale mascherata, che è stata giustamente trasformata, con l'IMU, in "patrimoniale effettiva"*» (LUPI, R.: «“Seconde case a disposizione”: l'eliminazione della tassazione reddituale “virtuale” di cespiti infruttiferi», cit., pág. 242).

⁶⁸⁹ Sin embargo, hoy, la falta de cultivo de los terrenos agrícolas excluye la tributación de los ingresos agrícolas en el IRPF (art. 35 TUIR) (*Ibidem*, pág. 241).

mismos tampoco puede ser considerado autoconsumo⁶⁹⁰. La diferencia la encuentran en que la tributación de la renta agrícola consiste en cuantificar de manera objetiva rendimientos existentes («*tassazione forfetaria agricola*»), mientras que en el caso de los inmuebles no arrendados se somete a gravamen rendimientos inexistentes⁶⁹¹. Además, tampoco cree este sector doctrinal que el ahorro que consigue el propietario que usa su propio bien inmueble y que, por tanto, evita pagar un alquiler a un tercero pueda equipararse a la obtención de rendimientos derivados del arrendamiento⁶⁹². En definitiva, estos autores consideran que los rendimientos de estos inmuebles no arrendados por su propietario, pero a su disposición, son inexistentes o ficticios.

No obstante, es preciso advertir que la experiencia italiana adolece de algunos puntos débiles. Si bien, con carácter general, se ha eliminado la imputación de rentas inmobiliarias en el ámbito del IRPF, excepcionalmente, desde 2013, los inmuebles de uso residencial no arrendados y ubicados en el mismo municipio en el que el contribuyente tiene su vivienda habitual no solo están sujetos al IMU, sino que sus correspondientes rendimientos contribuyen, en un 50%, a la formación de la base imponible del IRPF y, en su caso, de los recargos regionales y locales⁶⁹³.

Esta medida ha sido duramente criticada por la doctrina, la cual no encuentra justificación alguna -pero sí numerosos inconvenientes- a que la Ley núm. 147, de 27 de diciembre de 2013 (*Legge 27 dicembre 2013, n. 147*), introdujera, de nuevo, la tributación de estas viviendas no arrendadas en el IRPF⁶⁹⁴. Tanto es así que algún autor ha puesto de manifiesto que lo anterior confirma que el problema de la tributación de los rendimientos ficticios (*redditi figurati*) en el IRPF sigue abierto, demostrándose así que el objetivo del legislador no era tanto resolverlo definitivamente, como reducir, simplemente, la carga fiscal que recaía sobre estos bienes inmuebles, la cual era considerada excesiva por la aplicación acumulada tanto del IRPF como del IMU⁶⁹⁵.

⁶⁹⁰ LUPI, R.: «“Seconde case a disposizione”: l’eliminazione della tassazione reddituale “virtuale” di cespiti infruttiferi», cit., pág. 242.

⁶⁹¹ *Ibidem*.

⁶⁹² MELIS, G.: *Manuale di Diritto Tributario*, cit., pág. 629.

⁶⁹³ Art. 9, párrafo 9, del Decreto Legislativo núm. 23, de 14 de marzo de 2011 (*Decreto Legislativo 14 marzo 2011, n. 23*), en su redacción dada por el art. 1, párrafo 717, de la Ley núm. 147, de 27 de diciembre de 2013 (*Legge 27 dicembre 2013, n. 147*). Además, en estos casos es de aplicación la mayoración de un tercio contemplada en el art. 41 TUIR a la que nos hemos referido anteriormente. Por consiguiente, el rendimiento de estos inmuebles, constituido por la *rendita catastale* aumentada en un 5%, se ve incrementado en un tercio, y, posteriormente, se divide por la mitad. Es preciso aclarar que si el inmueble en cuestión se encuentra en un municipio distinto a aquel en el que el contribuyente tiene su vivienda habitual no tributa en el ámbito del IRPF, sino únicamente en el del IMU (AA.VV.: *Memento Pratico Fiscale*, cit., pág. 148).

⁶⁹⁴ ESPAZIANI TESTA, G.: «Ritorno dell’IRPEF sulle case sfitte: una misura iniqua e contraddittoria», *Corriere tributario*, núm. 44, 2013, pág. 3464.

⁶⁹⁵ MELIS, G.: *Manuale di Diritto Tributario*, cit., pág. 629. En este sentido, la profesora ALFANO denuncia también que «hasta la introducción del IMU cada impuesto quedaba independiente y, por

En un Capítulo posterior de este trabajo abordaremos la cuestión relativa la constitucionalidad de la imposición sobre la vivienda vacía a la luz, fundamentalmente, del principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 CE, lo que indefectiblemente requiere una reflexión crítica sobre la pertinencia de gravar una renta tan polémica como es la que se considera que generan los inmuebles que no son alquilados por voluntad de su titular. No obstante, no nos resistimos a cerrar este Capítulo sin manifestar que la supresión de los rendimientos derivados de inmuebles no arrendados en el IRPF y el emplazamiento de su tributación en el ámbito de un impuesto local sobre la propiedad no puede interpretarse sino como una muestra de la vinculación que existe entre el gravamen sobre el patrimonio -entendido como riqueza o fuente de capacidad económica- y la tributación de la potencial productividad de los bienes inmuebles, es decir, de sus rendimientos potenciales.

En suma, consideramos certera la sistematización italiana no porque creamos que un inmueble no arrendado -que no constituye la vivienda habitual del contribuyente- no sea, en principio, potencialmente productivo, sino porque consideramos que estos rendimientos potenciales tributan ya en el marco de los impuestos que gravan la propiedad de los inmuebles y otros derechos reales sobre los mismos, dado que la propiedad inmobiliaria es, en esencia, fuente de rentabilidad o utilidad económica, y, por consiguiente, de aptitud contributiva.

En definitiva, entendemos que en España sería conveniente llevar a cabo una sistematización tributaria análoga a la italiana mediante la que se suprimieran las rentas inmobiliarias imputadas en el ámbito del IRPF, pues, de este modo, se evitaría la doble imposición que se produce cuando estos rendimientos potenciales no solo se gravan mediante impuestos patrimoniales sino también en el ámbito del IRPF, superándose, además, la quiebra que este régimen especial supone al gravamen de rentas reales y efectivas que preside la configuración del IRPF⁶⁹⁶. Nos reafirma, además, en nuestro parecer el hecho de que, en los sistemas tributarios más próximos al nuestro, este régimen especial de las imputaciones de rentas inmobiliarias esté desapareciendo paulatinamente, y el hecho de que los distintos países que han decidido poner la fiscalidad al servicio del derecho a una vivienda digna, lo hayan hecho mediante gravámenes de carácter patrimonial.

supuesto, sí había sobreimposición, como en el caso de inmuebles no arrendados, rendimiento de capital inmobiliario pero ficticio» (ALFANO, R.: «La imposición inmobiliaria: una comparación internacional», cit., pág. 500).

⁶⁹⁶ RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., págs. 42 y 43.

CAPÍTULO IV

LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD ECONÓMICA E IGUALDAD COMO PRINCIPALES LÍMITES AL ESTABLECIMIENTO Y LA CONFIGURACIÓN DE IMPUESTOS SOBRE LAS VIVIENDAS DESOCUPADAS

1. LA IMPOSICIÓN DE LA VIVIENDA DESOCUPADA A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

1.1. Introducción: el principio de capacidad económica como principal límite para el legislador en el establecimiento y la configuración de todo tributo

A nadie se le oculta a estas alturas que la tributación de los rendimientos de los inmuebles no arrendados en el marco de un impuesto como el IRPF, que es considerado por la propia jurisprudencia constitucional como piedra angular de nuestro sistema tributario⁶⁹⁷, ha sido una cuestión que en nuestro país, como en Italia, ha suscitado y sigue suscitando una gran controversia, que se ha plasmado en una abundante literatura científica.

En efecto, pese a que, como sabemos, el propio Tribunal Constitucional reconoció su constitucionalidad en la STC 295/2006, de 11 de octubre, y, en concreto, su compatibilidad con el principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 CE⁶⁹⁸, no faltan autores que siguen insistiendo en su supresión, argumentando, como razón principal, que «estamos en presencia de una ficción legal, que se traduce en el sometimiento a tributación de una renta virtual, es decir, de una manifestación de riqueza

⁶⁹⁷ De acuerdo con la jurisprudencia sentada por el Tribunal Constitucional, el IRPF «se erige en uno de “los pilares estructurales” o una de “las piezas básicas” del sistema tributario español; a través de este impuesto “se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el artículo 31.1 CE”, así como “los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE)”» (STC 73/2017, de 8 de junio, FJ 3).

⁶⁹⁸ Recuérdese que el Tribunal Constitucional basó su decisión en que estos rendimientos «integran la manifestación de una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real -no hay un ingreso efectivamente producido- sí conecta con una renta potencial: cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que “renuncia” su titular -el que podría obtenerse mediante su arrendamiento- estamos ante una “renta potencial” susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de la misma manera que -en relación con el impuesto andaluz de tierras infrutilizadas- hemos afirmado que la renuncia a obtener el rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas “es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial” (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13)» (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 6).

ficticia»⁶⁹⁹, que conculca el principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 CE.

A mayor abundamiento, la duda de constitucionalidad por incompatibilidad con el principio de capacidad económica ha sobrevolado también sobre ciertos gravámenes que hemos tenido ocasión de estudiar con anterioridad, como es el caso del recargo del IBI sobre inmuebles que no constituyen la residencia habitual de Guipúzcoa [AATC 109/2017, de 18 de julio, FJ 5 a); 110/2017, de 18 de julio, FJ 5 a); y 111/2017, de 18 de julio, FJ 5 a)] y, en términos más generales, sobre otros tributos que gravan la infrutilización de bienes inmuebles distintos a la vivienda, cuales son el impuesto sobre tierras infrutilizadas de Andalucía y el impuesto sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento de Extremadura [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; y 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 a)].

Y es que el respeto del principio de capacidad económica constituye una de las principales exigencias que ha de observar, de conformidad con el art. 31.1 CE, cualquier tributo -mejor dicho, cualquier figura que pueda calificarse como tributaria desde la perspectiva constitucional⁷⁰⁰- y, por tanto, también aquél que ostenta carácter «extrafiscal», constituyendo, por ende, una de las primeras dudas de constitucionalidad que pueden plantearse *en abstracto* respecto de cualquier prestación tributaria establecida *ex novo* por el legislador.

Aunque el Tribunal Constitucional admite que los tributos pueden perseguir, junto con la finalidad recaudatoria, otros fines extrafiscales, el respeto al principio de capacidad económica es, en todo caso, indefectible. Así lo ha declarado expresamente el garante último de la Carta Magna en varias ocasiones y, en concreto, en la STC 26/2017, de 16 de febrero, al señalar que «aunque el legislador establezca impuestos que “estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza” (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4), como puede ser, en el caso que nos ocupa, dar cumplimiento a la previsión del art. 47 CE, en ningún caso puede hacerlo desconociendo o contradiciendo el principio de capacidad económica (STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3), degenerando su originaria libertad de configuración en una indeseable arbitrariedad al gravarse “en

⁶⁹⁹ RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 223.

⁷⁰⁰ Los principios del art. 31.1 CE se han de aplicar a todas aquellas prestaciones que encajen en el concepto constitucional de tributo. Los tributos son definidos por el Tribunal Constitucional como aquellas «prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; 63/2003, de 27 de marzo, FJ 5; STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 4), «y grava[n] un presupuesto de hecho o “hecho imponible” (art. 28 LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE) fijado en la Ley (art. 133.1 CE)» (SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 4).

todo o en parte rentas aparentes, no reales” [SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 5 c), y 194/2000, de 19 de julio, FJ 8]» (FJ 2).

Es posible considerar, por tanto, al principio de capacidad económica como el más relevante de entre los principios materiales que consagra el art. 31.1 CE, no sólo por constituir la regla básica de la distribución de la carga tributaria, sino también porque podría afirmarse que el resto de los principios dependen de él. El Tribunal Constitucional en la STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4, manifiesta que son tres las funciones principales que desempeña el principio de capacidad económica dentro del ordenamiento constitucional tributario⁷⁰¹:

1. Sirve de *fundamento* al deber de contribuir. De acuerdo con el Tribunal Constitucional, el vínculo entre este fundamento y el principio de capacidad económica radica en que este último se constituye como una «exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza donde la riqueza se encuentra».
2. Funciona como *límite* para el legislador en la configuración de los tributos. El legislador está obligado, en primer lugar, a establecer tributos exclusivamente si la circunstancia sobre la que se aplica el tributo es reveladora de riqueza o capacidad económica y, en segundo lugar, a modular la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con que se ponga de manifiesto dicha capacidad económica.
3. Ayuda al legislador a desempeñar su cometido de *redistribución de la renta* y de realización de la *igualdad material* consagrada en el art. 9.2 CE; función, esta última, que tiene por objeto al sistema tributario en su conjunto.

Por todo ello, huelga señalar que, entre los principios materiales de justicia tributaria consagrados en el art. 31.1 CE⁷⁰², el principio de capacidad económica tiene un

⁷⁰¹ PÉREZ ROYO, F.; CARRASCO GONZÁLEZ, F. M.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, cit., págs. 63-66.

⁷⁰² El artículo 31.1 de nuestra Carta Magna dispone que: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». Dicho precepto introduce los principios materiales de justicia tributaria, que no son otros que: el principio de capacidad económica [«(t)odos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (...)»], generalidad [«(t)odos contribuirán (...)»], igualdad y progresividad [«(...) mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad (...)»], e interdicción de confiscatoriedad [«(...) mediante un sistema tributario justo (...) que, en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio»]. A pesar de que estos principios son conocidos habitualmente en el Derecho Financiero y Tributario como principios tributarios, autores como AGUALLO AVILÉS y BUENO GALLARDO consideran que no es del todo correcta tal denominación pues, si bien es cierto que todos ellos se aplican a los tributos, no es menos cierto que algunos de ellos tienen que aplicarse forzosamente (principio de capacidad económica, generalidad, igualdad y no confiscatoriedad) o pueden aplicarse, a voluntad del legislador (principio de progresividad), a prestaciones de carácter público que carecen de naturaleza tributaria. Por esta razón, estiman más correcto llamarlos principios «fundamentalmente tributarios» y no principios «tributarios» ni «exclusivamente tributarios» (AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E.: «Artículo 31», cit., págs. 1096-1104).

papel principal en el tema objeto de este trabajo. Es más, en nuestro caso bien podríamos considerarlo su *hilo conductor*.

En concreto, el objetivo de este nuevo Capítulo no es el estudio de la compatibilidad de la imposición sobre la vivienda vacía a la luz de todos y cada uno de estos principios constitucionales sino exclusivamente desde la perspectiva de aquellos que suponen un límite al legislador en el establecimiento y configuración de *todo* tributo, a saber: los principios de capacidad económica, no confiscatoriedad e igualdad. Fundamentalmente, nuestra intención en esta primera parte del Capítulo es abordar el estudio de la constitucionalidad de la imposición sobre la vivienda desocupada a la luz del principio de capacidad económica, ya que las exigencias que, de acuerdo con la jurisprudencia consolidada del Tribunal Constitucional, dimanen del mismo constituyen el principal límite material a su establecimiento. A partir de ahí, centraremos nuestros esfuerzos en realizar un análisis crítico o, más bien, un replanteamiento sobre la conexión existente entre el principio de capacidad económica y los tributos objeto de nuestro estudio. La necesidad de abordar tan desafiante cometido responde a que la relación entre la capacidad económica y la extrafiscalidad, a nuestro juicio, es una cuestión de crucial importancia que todavía hoy sigue sin quedar libre de confusión en la jurisprudencia constitucional, ya que, en ciertos pronunciamientos, el concepto de capacidad económica se desvirtúa, al introducirse en él aspectos extrafiscales que nada tienen que ver con la posesión de riqueza, y, en otros, parece colegirse que la finalidad extrafiscal pudiera sustituir a la capacidad económica a efectos de justificar constitucionalmente la exacción del tributo.

1.2. Las exigencias impuestas por el Tribunal Constitucional a los denominados tributos «extrafiscales»

La tributación de la vivienda vacía posee una finalidad marcadamente extrafiscal, pues su razón de ser no es otra que la de coadyuvar al acceso de todos los ciudadanos al disfrute de una vivienda digna, lo que, en la práctica, como han venido señalando algunos Tribunales ordinarios, se traduce en «propiciar la oferta de las viviendas vacías en alquiler o venta»⁷⁰³.

Del art. 31.1 CE se infiere que la finalidad principal de los tributos es contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. No obstante, como ha señalado reiteradamente el Tribunal Constitucional, «el tributo puede no ser sólo una fuente de ingresos, una manera de allegar medios económicos a los entes territoriales para satisfacer sus necesidades financieras (fin fiscal), sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal)” (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13;

⁷⁰³ SSTSJ de País Vasco núm. 527/2014 (rec. núm. 650/2013), de 26 de noviembre, FD 4; y núm. 218/2015 (rec. núm. 5/2015), de 30 de octubre, FD 2.

197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6; 194/2000, de 19 de julio, FJ 7; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; y 179/2006, de 13 de junio, FJ 3)» [STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a)].

A mayor abundamiento, el máximo intérprete de la Constitución -en la STC 53/2014, de 10 de abril- ha definido la «extrafiscalidad» como la finalidad que poseen aquellos tributos «que persig[ue]n, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente), bien, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad, todo ello sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no sea incompatible con un propósito recaudatorio, aunque sea secundario, lo que es consustancial al propio concepto de tributo, que no es otro que aquel cuya finalidad es contribuir “al sostenimiento de los gastos públicos” (art. 31.1 CE)» [FJ 6 c)]. Y, en fin, ha conceptualizado el «impuesto extrafiscal» como aquél que trata de «modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello [...] y que exige que la estructura del tributo arbitre instrumentos dirigidos a la consecución de la finalidad perseguida, gravando la capacidad económica» [FJ 6 c)].

De este acervo jurisprudencial extraemos la conclusión de que el Tribunal Constitucional admite que los tributos puedan perseguir, junto con la finalidad recaudatoria, otros fines extrafiscales. Pero para ello es necesario, por un lado, que estos últimos «“estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza”» [STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a)]⁷⁰⁴. Y, por otro lado, que el tributo respete el principio de capacidad económica, es decir, que el tributo grave un hecho imponible revelador de capacidad económica⁷⁰⁵.

La tributación de la vivienda desocupada, como sabemos, pretende, fundamentalmente, hacer efectivo el derecho contenido en el art. 47 CE, a saber, el derecho de todos los españoles (y extranjeros residentes en algún municipio de España) al disfrute de una vivienda digna y adecuada. Se trata de uno de los principios rectores de la política social y económica⁷⁰⁶ ubicados en el Capítulo III del Título I de nuestra Carta Magna, que además encuentra su protección en el art. 53.3 CE y en la cláusula de Estado

⁷⁰⁴ En este sentido, asimismo, el segundo párrafo del art. 2.1 LGT establece que: «[l]os tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución».

⁷⁰⁵ Por todas, SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a); y 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c).

⁷⁰⁶ Según PORRAS NADALES, los principios rectores de la política social y económica «son un conjunto de derechos y principios que están directamente vinculados a la definición de nuestro Estado como Estado Social y que poseen un especial desarrollo en el ámbito autonómico. Tratan de asegurar determinadas condiciones materiales de vida y de bienestar para todos, para así cumplir el mandato constitucional contenido en el art. 9.2 CE y el objetivo programático de un “orden económico y social justo” comprendido en el Preámbulo de la Constitución» (PORRAS NADALES, A.: «Capítulo XXVII. Los principios rectores de la política social y económica», cit., págs. 689 y 690).

Social del art. 1.1 CE⁷⁰⁷, por lo que no cabe duda de que cumple con la exigencia relativa al «cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos» garantizados por la Constitución⁷⁰⁸.

Por su parte, la compatibilidad de la imposición sobre la vivienda vacía con el principio de capacidad económica requiere, antes que nada, tener claro el contenido y el alcance que la jurisprudencia constitucional le ha atribuido a dicho principio. Y a ello nos dedicaremos sin más dilación.

1.3. El contenido y el alcance del principio de capacidad económica de acuerdo con la jurisprudencia constitucional

De conformidad con la jurisprudencia constitucional, el principio de capacidad económica presenta dos manifestaciones: como *fundamento* y como *criterio o medida de la imposición*⁷⁰⁹. Así lo explica la STC 26/2017, de 16 de febrero, en la que se extracta, con laudable claridad, la doctrina constitucional relativa a este principio clave de justicia tributaria a propósito del enjuiciamiento del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (en lo sucesivo, IIVTNU) del Territorio Histórico de Guipúzcoa:

«Hay que tener presente que este Tribunal ha venido distinguiendo desde muy antiguo entre la capacidad económica como “fundamento” de la tributación (“de acuerdo con”) y la capacidad económica como “medida” del tributo (“en función de”), pues el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado que consagra el art. 31.1 CE no puede llevarse a efecto de cualquier manera, sino única y exclusivamente “de acuerdo con” la capacidad económica y, en el caso de los impuestos (STC 71/2014, de 6 de mayo, FJ 3), también “en función de” su capacidad económica (SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; y 60/2015, de 18 de marzo, FJ 4). En efecto, el tributo es una prestación patrimonial coactiva que, por imperativo del art. 31.1 CE, “sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica” (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 6). [...] De esta manera, el principio de capacidad

⁷⁰⁷ ROVIRA FERRER, I.: «La constitucionalidad del Impuesto catalán sobre Viviendas Vacías», cit., pág. 39.

⁷⁰⁸ Para mayor abundamiento sobre este particular, nos remitimos al Capítulo I de este trabajo y, más concretamente, al epígrafe «2.2. El derecho a una vivienda digna como elemento hermenéutico para delimitar el contenido del derecho de propiedad».

⁷⁰⁹ Dentro de la doctrina tributarista, cabe citar, a este respecto, a CASADO OLLERO, quien desde muy temprano distinguió «entre la capacidad económica concebida como *f fuente o sustrato* de la imposición, y la capacidad como *criterio* para la contribución al sostenimiento de los gastos públicos» [CASADO OLLERO, G.: «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 34, 1982, pág. 190].

económica opera, por tanto, “como un límite al poder legislativo en materia tributaria” (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4)» (FJ 2).

El principio de capacidad económica como *fundamento* de la imposición exige que «el tributo -cualquier tributo- “grav[e] un presupuesto de hecho o 'hecho imponible' (art. 28 LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE) fijado en la Ley” (STC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4), por lo que “el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza” (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4), de modo que la “prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica” (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4)» (STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5). Es decir, se produce la quiebra de este principio «en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia» (entre las más recientes, SSTC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 3; 37/2017, de 1 de marzo, FJ 3; 59/2017, de 11 de mayo, FJ 3; 72/2017, de 5 de junio, FJ 3; y 126/2019, de 31 de octubre, FJ 4).

A lo anterior hay que añadir que el presupuesto que se constituye como hecho imponible de un tributo debe ser indicativo de una capacidad económica que ha de existir «en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador», por cuanto «“no puede fundarse la inconstitucionalidad de una norma en la existencia de supuestos patológicos, no previstos ni queridos por la ley o, dicho de otro modo, que el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes debe hacerse tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma» (ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5; en el mismo sentido, SSTC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 4; y 37/2017, de 1 de marzo, FJ 4).

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha señalado que el principio de capacidad económica como *criterio o medida* de la tributación supone una exigencia dirigida al legislador para que module «la carga de cada contribuyente en la medida -en función- de la capacidad económica» (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8; y AATC 118/2006, de 28 de marzo, FJ 4; 117/2006, de 28 de marzo, FJ 4; 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5, entre otros). Y, en esta misma línea, ha manifestado que «dicho principio obliga a que la contribución de solidaridad en que consiste el tributo “sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad” (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6)» (ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5).

Una vez expuesto el contenido del principio de capacidad económica en sus dos manifestaciones, cabe precisar que cuando el Tribunal Constitucional determina los aspectos diferenciadores de un tributo extrafiscal frente a uno fiscal y señala que el primero «pretende, además, modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello,

[...] y que exige que la estructura del tributo arbitre instrumentos dirigidos a la consecución de la finalidad perseguida, gravando la capacidad económica» [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c)], no se está refiriendo a esta segunda manifestación del principio sino a la primera, es decir, al principio de capacidad económica como *fundamento* de la imposición, por resultar predicable de la totalidad de los tributos, es decir, «sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 8)» (STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5)⁷¹⁰.

El hecho de que el principio de capacidad económica como *fundamento* de la imposición resulte exigible de cada uno de los tributos responde a que «“es inherente al concepto constitucional de tributo [...] que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica» [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b)]⁷¹¹. El Tribunal Constitucional, en la STC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4, da una vuelta de tuerca al concepto constitucional de tributo, introduciendo en él el principio de capacidad económica -como fundamento de la imposición-, lo que supone una de las diferencias más importantes entre el concepto constitucional y el concepto legal de tributo establecido en el art. 2.1 LGT⁷¹². Así pues, «[d]esde una perspectiva estrictamente constitucional el tributo constituye una prestación patrimonial de carácter público que se satisface a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y *grava un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica fijado en la Ley*» (STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 4)⁷¹³.

Corolario de lo que antecede es que «cualquier prestación de carácter público a la que el legislador denomine tributo que no se exija por una circunstancia reveladora de riqueza, no es que sea un tributo inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica, es que, simplemente, no es un tributo»⁷¹⁴. Distinto es el caso, como acertadamente observan AGUALLO AVILÉS y BUENO GALLARDO, de que «constituyendo el hecho imponible una circunstancia reveladora de riqueza, debido a una

⁷¹⁰ En la misma línea, el Tribunal Constitucional señala en la STC 19/2012, de 15 de febrero, que el principio de capacidad económica opera, en principio, respecto «de cada uno» de los tributos que conforman el sistema tributario [FJ 4 b)].

⁷¹¹ En relación con el alcance del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición, véanse, entre otras, las SSTC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5, y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4 b).

⁷¹² El tenor literal del art. 2.1 LGT dispone que: «Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos». Como se observa, el concepto legal de «tributo» no contiene referencia alguna a la capacidad económica. Tal referencia la encontramos exclusivamente en la letra b) del art. 2.2 LGT, donde se definen los «impuestos» como «los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente».

⁷¹³ La cursiva es nuestra.

⁷¹⁴ AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E.: «Artículo 31», cit., pág. 1116.

deficiente técnica legislativa en la aplicación del tributo se grav[e]n circunstancias inexpressivas de capacidad económica»⁷¹⁵. En tal caso, no es que la prestación no posea naturaleza tributaria, lo que ocurre es que su configuración legal «es inconstitucional por contravenir el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición»⁷¹⁶.

Un buen ejemplo de ello lo constituye el IIVTNU, cuyo método objetivo de cuantificación de la base imponible, antes de ser reformado por el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre⁷¹⁷, daba lugar a que, en determinados supuestos, que no se podían considerar aislados, acabaran gravándose situaciones en las que verdaderamente no existía un incremento, sino un decremento, del valor de los terrenos de naturaleza urbana y, por tanto, terminarían sometiéndose a imposición capacidades económicas inexistentes (SSTC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 3; 37/2017, de 1 de marzo, FJ 3; 59/2017, de 11 de mayo, FJ 3; y 72/2017, de 5 de junio, FJ 3). Otro ejemplo de regulación legal declarada inconstitucional por contravención del principio de capacidad económica podía encontrarse en el IAE, en la medida en que el art. 90.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, no contemplaba la reducción de las cuotas mediante el prorrateo por trimestres en caso de cese de las actividades económicas, y terminaban sometiéndose a imposición, por ende, «situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica» (STC 193/2004, de 4 noviembre, FJ 7).

El principio de capacidad económica como *medida o criterio* de la imposición, en cambio, hasta la reciente STC 182/2021, de 26 de octubre, solamente resultaba predicable del sistema tributario en su conjunto, de modo que únicamente cabía exigir que «la carga tributaria de cada contribuyente var[iase] en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres result[asen] determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE» (ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5).

De esta forma, el principio de capacidad económica como medida de la imposición, tan solo debía ser observado por aquellos tributos «que por su entidad cualitativa o cuantitativa constituy[eran] pilares estructurales de nuestro sistema tributario, lo cual sucede únicamente con los impuestos, y no con todos ellos»⁷¹⁸. Uno de estos «pilares estructurales»⁷¹⁹ del sistema tributario es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) que «“por su carácter general y personal, y figura central de la

⁷¹⁵ AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E.: «Artículo 31», cit., pág. 1116.

⁷¹⁶ *Ibidem*.

⁷¹⁷ Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

⁷¹⁸ AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E.: «Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE», cit., pág. 81.

⁷¹⁹ STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 d).

imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. Se trata [...] de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE) que la Constitución española propugna ... y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE)” [...]» (ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5)⁷²⁰.

Asimismo, el Tribunal Constitucional ha determinado que el «impuesto sobre sociedades se le puede considerar, junto con el IRPF, como otra de las piezas básicas del sistema tributario y, concretamente, de la imposición directa en España. Se trata de otro tributo global sobre la renta, aunque en este caso de las personas jurídicas, que, con su integración con el IRPF, complementa el gravamen de uno de los de índices de capacidad económica más importantes: la renta. De esta manera, sirve también al objetivo de personalizar el reparto de la carga fiscal según los criterios de capacidad económica y de igualdad, coadyuvando al cumplimiento de los principios de justicia tributaria y los objetivos de redistribución de la renta» [STC 73/2017, de 8 de junio, FJ 3 a)].

Sin embargo, la STC 182/2021 ha declarado recientemente que «a un impuesto de carácter real y objetivo como el IIVTNU, con un hecho imponible específico y no general (al gravar una concreta manifestación de riqueza, cual es la plusvalía de los terrenos urbanos por el paso del tiempo y no la renta global del sujeto), y sin constituir una figura central de la imposición directa, le es plenamente aplicable *el principio de capacidad económica como fundamento, límite y parámetro de la imposición*» [FJ 5 B)]⁷²¹. Esta conclusión ha traído consigo la revisión y, a la postre, la mutación radical de la doctrina constitucional original relativa al alcance del principio de capacidad económica como «criterio o parámetro de imposición» (FJ 5) que había sido nuevamente confirmada en la STC 26/2017 y que, precisamente por ello, había sido objeto de reiteradas críticas por parte de un autorizado sector doctrinal que venía reclamando la aplicación de esta manifestación del principio a todos los impuestos⁷²².

⁷²⁰ En sentido similar, se reconoce el IRPF como «uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario» en las SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9; 47/2001, de 15 de febrero, FJ 9; 137/2003, de 3 de julio, FJ 7; 108/2004, de 30 de junio, FJ 8; 189/2005, de 7 de julio, FJ 8; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3; 73/2017, de 8 de junio, FJ 3; 14/2020, de 28 de enero, FJ 6; y 78/2020, de 1 de julio, FJ 5.

⁷²¹ La cursiva en la cita es nuestra.

⁷²² Entre otros, cabe citar a MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 409, 2017, págs. 17-20; y VARONA ALABERN, J. E.: «Presente y futuro del IIVTNU tras su declaración de inconstitucionalidad», *Tributos Locales*, Monografía núm. 4, 2018, págs. 175-177. Por su parte, RODRÍGUEZ BEREIJO ha puesto de manifiesto en reiteradas ocasiones, y últimamente con ocasión del análisis de supracitada STC 26/2017 -y de las posteriores dictadas en relación con el IIVTNU-, que «el principio de capacidad económica, en tanto “medida de la imposición”, *también* vincula al legislador cuando fija las reglas de determinación o de estimación (según reglas o parámetros

Tales críticas no pueden sino calificarse de atinadas, si se tiene en cuenta que «el art. 31.1 CE exige que la contribución de cada cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga, no de cualquier manera, sino “de acuerdo con su capacidad económica”; cualidad subjetiva del obligado a contribuir»⁷²³, y que esta doctrina había sido configurada simplemente trasladando *mutatis mutandis* -sin mayor explicación- la doctrina constitucional que permite determinar cuándo un Decreto-ley afecta al deber de contribuir establecido en el art. 31.1 CE y, por tanto, se ve conculcado el art. 86 CE (ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5), a través de un canon de enjuiciamiento basado (1) en verificar si el impuesto enjuiciado se trata de un «tributo global sobre la renta o sobre el consumo»; y (2) en valorar la idoneidad del tributo en cuestión y, en concreto, de su estructura y hecho imponible, para personalizar «el reparto de la carga fiscal en nuestro sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad»⁷²⁴. Por consiguiente, tiene razón el Tribunal Constitucional cuando argumenta, desdiciéndose de lo establecido escasos años antes en la STC 26/2017, FJ 2, también relativa al IIVTNU, que «[e]sta equiparación de cánones constitucionales debe ser reconsiderada puesto que una cosa es (i) que “cualquier intervención o innovación normativa (mediante decreto-ley) que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario” vulnere el art. 86.1 CE y (ii) que este Tribunal haya interpretado que se produce efectivamente esa afectación inconstitucional del deber de contribuir en los decretos-leyes que regulen los impuestos que constituyen los pilares estructurales del sistema tributario; y otra cosa muy distinta es que el art. 31.1 CE imponga al legislador la modulación de la carga fiscal de cada contribuyente en función de la intensidad en la realización del hecho imponible únicamente en aquellos impuestos» [FJ 4 B.a)].

Concretamente, el Tribunal Constitucional señala en la STC 182/2021 que «la adecuación de los tributos a la capacidad económica del contribuyente será una cuestión de grado en función de la categoría y caracteres de cada tributo (naturaleza, estructura y hecho imponible del mismo), y podrá ceder ante la existencia de una justificación objetiva y razonable y no arbitraria para su no materialización» [FJ 4 B.a)]. Y, por lo que respecta especialmente a los impuestos, deja claro que en ellos rige «la capacidad económica no

objetivos) de la base imponible. Concepto éste de la dogmática del tributo que no puede ser entendido sino como la medición concreta del elemento material del hecho imponible y por ello predicable y exigible, con todas las modulaciones que se quiera por mor de la “practicabilidad administrativa”, *en todo impuesto cualquiera que sea la posición que ocupe en el sistema tributario*» (RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «El principio de capacidad económica en una encrucijada. La problemática interpretación del art. 31.1 de la Constitución en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 191, 2021, pág. 168).

⁷²³ STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 4 B.b).

⁷²⁴ En particular, este canon de enjuiciamiento es empleado por el Tribunal Constitucional para descartar que el impuesto sobre determinados medios de transporte (STC 137/2003, de 3 de julio, FJ 7) y el impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas (STC 108/2004, de 30 de junio, FJ 8) constituyan pilares estructurales del sistema tributario y, por tanto, que las modificaciones de sus respectivas cuantías, operadas por Real Decreto-ley, conculquen, por afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, el límite material contenido en el art. 86.1 CE.

sólo en la elección de los hechos impositivos, sino también en la de los métodos impositivos o medidas técnicas que, partiendo de la realización de esa manifestación de capacidad económica tipificada, conduzcan a la determinación de la cuantía del tributo» [FJ 4 B.c)].

En resumidas cuentas, a tenor de este histórico pronunciamiento del Tribunal Constitucional, *el principio de capacidad económica como criterio o medida de la imposición dejaría de predicarse del sistema tributario en su conjunto para pasar a predicarse de cada impuesto en particular*. Por su incuestionable interés, nos permitimos reproducir textualmente las palabras del garante último de la Carta Magna a través del siguiente fragmento de la sentencia:

«[...] debe reconocerse ahora que la recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos “de acuerdo con” la capacidad económica de cada contribuyente en el art. 31.1 CE [con el correlativo “derecho a que esa contribución solidaria sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad” (SSTC 182/1997, FJ 6)] engloba las dos vertientes del referido principio. Y ello porque para hacerlo efectivo no basta con que deban contribuir al sostenimiento de las cargas públicas únicamente quienes tengan capacidad económica para ello, sino que es necesario que la proporción de la contribución que cada individuo deba realizar al sostenimiento de los gastos públicos se determine también en atención a su capacidad económica. En efecto, el art. 31.1 CE contiene un mandato que vincula a los poderes públicos: (i) “a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación” (por todas, STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 10/2005, de 20 de enero, FJ 6; y 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 4) y (ii) a exigirla en función de la intensidad con que aquella capacidad económica se ponga de manifiesto en esos contribuyentes, de forma que se lesionará este principio si “quienes tienen menor capacidad económica soport(a)n una mayor carga tributaria que los que tienen una capacidad superior” (STC 46/2000, de 17 de febrero, FJ 8)» [STC 182/2021, FJ 4 B.a)].

Por nuestra parte, consideramos acertada la extensión del alcance del principio de capacidad económica por una razón más: siempre debió tener el mismo alcance que el otorgado al principio de igualdad y, en fin, exigirse de todos y cada uno de los impuestos. Y ello porque no se puede perder de vista que la citada -por el propio Tribunal- STC 46/2000, relativa a la tributación de los rendimientos irregulares en el IRPF, declara vulnerado «el principio de igualdad tributaria en términos de capacidad económica reconocido constitucionalmente en el artículo 31.1 CE», con base en que el hecho de que «quienes tienen menor capacidad económica soport[e]n una mayor carga tributaria que

los que tienen capacidad superior» es un resultado que «evidencia una clara desigualdad en la ley, proscrita constitucionalmente, en razón de lo dispuesto en el art. 31 CE» (FJ 7). Si la jurisprudencia constitucional concibe la capacidad económica como «medida de la igualdad (art. 31.1)» en el ámbito tributario⁷²⁵ y reconoce, de forma reiterada, la conexión entre ambos principios constitucionales⁷²⁶, no se comprende por qué esta dimensión del principio de capacidad económica debería tener un alcance distinto y, en fin, más limitado que el del principio de igualdad, que se ha predicado desde siempre de cada impuesto en particular. Si bien es cierto que este último garantiza lo que se conoce como *igualdad horizontal*, esto es, garantiza que aquellos que poseen la misma capacidad económica tributen igualmente⁷²⁷, no es menos cierto que el principio de capacidad económica como criterio o medida de la imposición, en la interpretación dada por el máximo intérprete de la Constitución, se acerca bastante a la *igualdad vertical* («entre los que tienen distinta capacidad económica»⁷²⁸) que, según el Tribunal Constitucional alemán, «obliga a diferenciar adecuadamente la imposición sobre los económicamente más capaces respecto a los menos capaces económicamente»⁷²⁹.

A mayor abundamiento, la STC 182/2021 constituye un verdadero punto de inflexión en la doctrina constitucional relativa al principio de capacidad económica como parámetro de la imposición, no solo por la modificación de su alcance, sino también por la ampliación de su contenido. Y es que el Tribunal Constitucional, en la STC 46/2000, únicamente había alcanzado a declarar vulnerado el principio de capacidad económica por aplicación, a quienes manifiestan una menor capacidad económica, de un *tipo medio efectivo de gravamen* superior al aplicable a quienes cuentan con una capacidad económica mayor. Sin embargo, ahora parece que la «adecuación de los tributos a la capacidad económica del contribuyente» requiere, además, la presencia de la capacidad económica en los elementos de cuantificación del impuesto («capacidad económica como criterio de cuantificación» [FJ 4 C.c]) e, incluso, exige, -al menos, en su concreta

⁷²⁵ STC 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 8.

⁷²⁶ El Tribunal Constitucional tiene sentado que «[l]a igualdad ante la Ley -en la Ley tributaria, en ese caso-, resulta, pues, indisoluble de los principios de capacidad económica, así como de los de generalidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el último precepto constitucional citado (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 6; 45/1989, de 20 de febrero, FJ 4; 54/1993, de 15 de febrero, FJ 1; y 134/1996, de 22 de julio, FJ 5)» (STC 46/2000, de 14 de febrero, FJ 4). En idéntico sentido, entre otras muchas, SSTC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3; 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 4; 10/2005, de 20 de enero, FJ 5; y 125/2021, de 3 de junio, FJ 6.A).

⁷²⁷ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, pág. 152.

⁷²⁸ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *La Constitución fiscal de España*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015, pág. 191. Por su parte, ROMERO ABOLAFIO explica que «la dimensión vertical de la igualdad supone gravar con diferente intensidad en función de la capacidad económica, es decir, tratar de forma desigual a los desiguales; y la dimensión horizontal implica tratar igual a los sujetos con idéntica capacidad económica, en otras palabras, tratar igual a los iguales» (ROMERO ABOLAFIO, J. J.: *Análisis iusfundamental de la extrafiscalidad: la construcción sostenible en el ámbito local*, cit., pág. 339).

⁷²⁹ GONZÁLEZ ORTIZ, D.: «Inconstitucionalidad del impuesto alemán sobre la segunda residencia por vulneración de los principios de igualdad y tributación según la capacidad económica», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 186, 2020, pág. 252.

aplicación al IIVTNU- que la base imponible represente «la capacidad económica real demostrada por el contribuyente» [FJ 5 A.a)]⁷³⁰, salvo que concurra una justificación objetiva y razonable, entendiéndose por tal «el cumplimiento de fines de política social y económica, la lucha contra el fraude fiscal o razones de técnica tributaria» (FJ 5).

1.4. La compatibilidad de la tributación de la vivienda vacía con el principio de capacidad económica según la jurisprudencia constitucional

Dado que el principio de capacidad económica como *fundamento* de la imposición se aplica a todos y cada uno de los tributos, huelga señalar que el gravamen de la no ocupación de un inmueble por su titular ha de respetar, indefectiblemente, esta manifestación del principio.

Pues bien, aplicando la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional podemos afirmar, sin lugar a duda, que dicho gravamen respeta esta manifestación del principio, ya que mediante la imposición sobre la vivienda vacía se grava una *renta potencial*. Así lo puso de relieve el Tribunal Constitucional en la STC 295/2006, en la que, como es ya de sobra sabido, declaró inconstitucional y nulo el párrafo primero del apartado b) del art. 34 de la derogada Ley 18/1991, de 6 de junio, por contravenir el principio de igualdad tributaria consagrado en el art. 31.1 CE⁷³¹. De acuerdo con el máximo intérprete de nuestra Constitución, este precepto establecía una «renta potencial» -en concreto, una imputación de renta calificada en aquel momento como rendimiento del capital inmobiliario- que incurría en una discriminación carente de una justificación razonable al imputar un rendimiento distinto a sujetos pasivos que ostentaban la titularidad de bienes inmuebles idénticos (misma superficie, situación, valor catastral y valor de mercado), en función de la adquisición más o menos reciente de aquéllos, discriminación que, a todas luces, resultaba contraria al art. 31.1 CE (FJ 8).

⁷³⁰ Lo determinado en este pronunciamiento «implica, en el caso del IIVTNU, en primer lugar, que quienes se sometan a tributación deban ser únicamente los que experimenten un incremento de valor del suelo urbano objeto de transmisión, como resolvió la STC 59/2017 (FJ 3) al requerir transmisión del suelo urbano más materialización del incremento de valor para el nacimiento de la obligación tributaria; esto es, incremento real, y no potencial o presunto, para la realización del hecho imponible. Y, en segundo lugar, que quienes experimenten ese incremento se sometan a tributación, en principio, en función de la cuantía real del mismo, conectándose así debidamente el hecho imponible y la base imponible, dado que esta última no es más que la cuantificación del aspecto material del elemento objetivo del primero» [STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 5 B)].

⁷³¹ RAMOS PRIETO, junto con buena parte de la doctrina tributarista, no comparte la tesis del Tribunal Constitucional plasmada en la citada sentencia en relación con el contenido del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición, inclinándose más por «la tesis de que estamos en presencia de una ficción legal, que se traduce en el sometimiento a tributación de una renta virtual, es decir, de una manifestación de riqueza ficticia e inexistente». Además, pone de relieve el desacierto que supone que se graven rentas potenciales mediante un tributo como el IRPF, «donde se hacen más patentes los principios de generalidad y capacidad económica del artículo 31.1 de nuestra Norma Fundamental» y donde hay que exigir mayor rigor en el cumplimiento de este último principio constitucional (RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., págs. 212 y 223).

Antes de proceder a examinar la compatibilidad con el principio de igualdad tributaria del citado art. 34 b), el Pleno del Tribunal Constitucional enjuició si con el gravamen de la imputación de rentas inmobiliarias se sometía a tributación una manifestación de riqueza, habida cuenta de que «el examen de la igualdad tributaria presupone indefectiblemente la existencia de un índice o manifestación de riqueza susceptible de ser sometido a imposición»⁷³². Y, a este respecto, el Tribunal concluyó que los rendimientos derivados de bienes inmuebles urbanos no arrendados ni subarrendados «integran la manifestación de una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real -no hay un ingreso efectivamente producido- sí conecta con una renta potencial: cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que “renuncia” su titular -el que podría obtenerse mediante su arrendamiento- estamos ante una “renta potencial” susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas» (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 6).

A pesar de que esta afirmación del Tribunal Constitucional versa específicamente sobre la imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF, entendemos que resulta aplicable también al gravamen de la vivienda vacía en términos generales, entendiendo éste en abstracto, como cualquier impuesto que se exija como consecuencia de la desocupación de la vivienda por su titular, sin perjuicio de la configuración concreta que del mismo haya efectuado el legislador en su regulación legal. Se trataría, igualmente, siguiendo el hilo argumental del Tribunal, de gravar una renta potencial «renunciada», como es la renta que se podría obtener del arrendamiento de la vivienda pero que, sin embargo, no obtiene su titular al mantenerla desocupada.

En efecto, con posterioridad a la STC 295/2006, el máximo intérprete de la Constitución, apoyándose en la doctrina que sienta en ella, concluye en los AATC 109/2017, de 18 de julio, FJ 5 a); 110/2017, de 18 de julio, FJ 5 a); y 111/2017, de 18 julio, FJ 5 a), que «este Tribunal tiene ya sentado que la no utilización de un bien o su uso no habitual pone de manifiesto una riqueza real o potencial cuyo gravamen, en lo que aquí interesa a través de un recargo en el IBI del territorio histórico de Gipuzkoa, es coherente con el principio de capacidad económica». Baste lo anterior para poder concluir que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, la imposición sobre la vivienda vacía respeta esta primera proyección del principio de capacidad económica.

Por lo que respecta al principio de capacidad económica como *criterio o medida* de la imposición, como se ha indicado previamente, hasta la STC 182/2021 solamente debía ser observado por aquellos impuestos que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, constituyeran «pilares estructurales» de nuestro sistema tributario. Por su parte, los impuestos extrafiscales establecidos *ad hoc* para desincentivar la desocupación

⁷³² STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5.

permanente de las viviendas, tales como el impuesto navarro sobre viviendas deshabitadas, los impuestos sobre las viviendas vacías de Cataluña y la Comunidad Valenciana y los cánones vasco y extremeño de viviendas deshabitadas, distan mucho de ser tributos que «por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE» (ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5). Por tanto, resulta evidente que estos impuestos no constituyen «pilares estructurales» o «piezas básicas» del sistema tributario español porque, a diferencia del IRPF o del IS, no gravan la «renta global de las personas físicas o jurídicas»⁷³³, sino una manifestación de capacidad económica concreta, como sería la que, según la interpretación del Tribunal Constitucional, integra el rendimiento arrendaticio renunciado por el titular del inmueble. Y, por otro lado, porque, atendiendo a la estructura de estos impuestos extrafiscales, resulta difícil que a través de ellos «se personalice el reparto de la carga fiscal en nuestro sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad»⁷³⁴ a fin de «alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE) que la Constitución española propugna [...]»⁷³⁵, cuando su configuración legal se ha diseñado tomando como punto de partida una finalidad distinta a la contributiva y, por tanto, en atención a una circunstancia ajena a la capacidad de pago.

Tampoco existiría posibilidad de vulneración del principio de capacidad económica como criterio de la imposición -según la doctrina constitucional original- en el caso del recargo sobre viviendas desocupadas con carácter permanente previsto en el tercer párrafo del art. 72.4 TRLRHL, tanto si se considera un impuesto distinto al IBI, por los mismos motivos expuestos para los impuestos extrafiscales específicos sobre viviendas deshabitadas, como si se estima, como hace el Tribunal Constitucional, que constituye un tipo incrementado de este impuesto. El IBI, aunque de vital importancia en el ámbito local, tampoco podría considerarse pieza básica de nuestro sistema tributario, puesto que tampoco es un «tributo global sobre la renta o sobre el consumo», ni por su estructura y, especialmente, por su carácter real, podría considerarse el instrumento más idóneo para el reparto de la carga fiscal entre los contribuyentes⁷³⁶.

Distinta es la situación de la imputación de rentas inmobiliarias en la medida en que se trata de un gravamen que se enmarca -improcedentemente, a nuestro juicio- en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y que, como es sabido, constituye una «figura impositiva primordial»⁷³⁷ de nuestro sistema tributario y la figura

⁷³³ ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5.

⁷³⁴ ATC 137/2003, de 3 de julio, FJ 7.

⁷³⁵ ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5.

⁷³⁶ A la luz de estos mismos argumentos y, en definitiva, de la doctrina sentada en las citadas SSTC 137/2003, de 3 de julio, FJ 7, y 108/2004, de 30 de junio, FJ 8, la STC 7/2010, de 27 de abril, descarta que el impuesto sobre actos jurídicos documentados constituya «uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario» (FJ 6).

⁷³⁷ STC 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6.

impositiva por excelencia mediante la que se realiza «la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario»⁷³⁸. Por tanto, el principio de capacidad económica como criterio o medida de la imposición es de observancia obligatoria para este impuesto, que bien puede considerarse «la clave de bóveda del sistema tributario justo esbozado en el art. 31.1 CE»⁷³⁹. A este respecto, es preciso reparar en que las rentas inmobiliarias imputadas son un componente más de la base imponible general del contribuyente, a la cual se aplica, finalmente, el tipo de gravamen correspondiente de acuerdo con una tarifa de carácter progresivo. Por tanto, entendemos que este principio ha de verse observado por el impuesto en su conjunto. En cualquier caso, la imputación de rentas inmobiliarias basa su cuantificación en el valor catastral del inmueble, por consiguiente, los titulares de bienes inmuebles de mayor valor se imputarán una renta mayor -siempre que les sea de aplicación el mismo porcentaje (1,1% o 2%)- que aquellos a quienes correspondan bienes inmuebles de valor inferior.

En cualquier caso, a partir de «la revitalización del principio de capacidad económica como medida de cuantificación de los impuestos» operada por la STC 182/2021, sería preciso revisar este razonamiento por cuanto su observancia sería exigible ahora de todas y cada una de las prestaciones tributarias referidas, aunque, ciertamente, podría ceder, como veremos, «ante la existencia de una justificación objetiva y razonable y no arbitraria» [FJ 4 B.a)], como es en este caso «la “insoslayable vinculación de la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida”» [FJ 4 C.c)]. Como resultado de tal revisión, extraemos como conclusión que, aunque esta nueva doctrina constitucional resulta laudable por lo que respecta a la extensión del alcance de esta vertiente del principio de capacidad económica a cada impuesto individualmente considerado, en lo que concierne a la introducción de la exigencia de que la base imponible del impuesto represente la capacidad económica real manifestada por el contribuyente (estimación directa de la base imponible), resulta difícil de conciliar con la tesis de la renta no obtenida o renunciada que sustentaría el respeto del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición por parte de los impuestos y recargos que tratan de desincentivar la desocupación de las viviendas. Y ello porque la base imponible de estas prestaciones tributarias, al gravar un rendimiento que no es cierto o efectivo, siempre se va a tener que determinar de manera indiciaria, pues, sencillamente, no existe capacidad económica real que determinar o evaluar de manera directa. Ya adelantamos que este inconveniente no es sino es el resultado de la *indebida asimilación por parte del Tribunal Constitucional de los rendimientos presuntos y de los rendimientos*

⁷³⁸ STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 d).

⁷³⁹ GARCÍA BERRO, F.: «Capítulo II. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)», en AA.VV. (Dir. PÉREZ ROYO, F.): *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 15.ª ed., Tecnos, Madrid, 2021, pág. 80.

potenciales, pues únicamente los primeros admitirían ser estimados -por el legislador- de manera directa⁷⁴⁰. Trataremos de explicar nuestro parecer en las próximas páginas.

1.5. Reflexión crítica sobre la doctrina constitucional relativa a las rentas potenciales y su compatibilidad con el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición

1.5.1. La necesaria distinción entre el gravamen de rentas *potenciales* y el gravamen de rentas *efectivas* cuantificadas de manera objetiva

Una vez expuesto lo que antecede, creemos que nuestra labor no ha de quedar aquí, es decir, entendemos que no hemos de conformarnos, en el marco de este trabajo, con la mera aplicación de la doctrina constitucional a los gravámenes que a nosotros conciernen, puesto que, como adelantábamos al comienzo de este Capítulo, la relación entre el principio de capacidad económica y la extrafiscalidad es una cuestión que pervive en la jurisprudencia constitucional entre luces y sombras. Así pues, nuestro objetivo en este momento consiste en intentar arrojar luz sobre esta cuestión y, en particular, en reflexionar y replantearnos la conexión entre el principio de capacidad económica y las medidas que agravan la carga tributaria del contribuyente a fin de desincentivar la desocupación de la vivienda o, lo que es lo mismo, el incumplimiento de la función social de este tipo de propiedad. Y ello nos exige, en primer lugar, descender a los cimientos mismos de la propia doctrina constitucional relativa a las rentas potenciales.

La STC 37/1987, de 26 de marzo, es la primera resolución en la que el Tribunal Constitucional hace referencia a la «titularidad de una riqueza real o potencial» cuando se pronuncia sobre el respeto al principio de capacidad económica por parte del impuesto sobre tierras infrautilizadas (ITI), un tributo propio de la Comunidad Autónoma de Andalucía establecido por la Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria, que, como sabemos, grava un rendimiento que no se ha producido realmente por un motivo extrafiscal, principalmente, cual es «disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define [...]» (FJ 13). En el mentado pronunciamiento el supremo intérprete de la Constitución determina que el ITI «no lesiona el principio de capacidad económica sólo porque recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas, pues este hecho de significado social y económicamente negativo -que el legislador andaluz pretende combatir o corregir, entre otras medidas, a través del

⁷⁴⁰ En la sentencia que comentamos se utilizan de manera sinónima los adjetivos «presuntos» y «potenciales» hasta en tres ocasiones [FFJJ 5 B) y D)]. Y ello porque el Tribunal Constitucional concibe los «incrementos medios o presuntos (potenciales)» como «aquellos que previsiblemente o “presumiblemente se produce[n] con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana” (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3; 72/2017, FJ 3, y 126/2019, FJ 3)» [FJ 5 D)].

instrumento fiscal- *es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial* o, como señala el Letrado del Estado, de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto» (FJ 13)⁷⁴¹.

Este mismo razonamiento se plasma, posteriormente, en la STC 186/1993, de 7 de junio, relativa al impuesto extremeño de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento. En este pronunciamiento, el Tribunal Constitucional llega a reconocer que no se grava una renta efectiva cuando señala que, «a pesar de que el Impuesto cuestionado no grava sino *la no producción de una renta*, la Comunidad Autónoma de Extremadura ha podido establecerlo en la medida en que, orientado al cumplimiento de fines y a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución garantiza, *basta que la capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto*, para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo» [FJ 4 a)]⁷⁴².

Si bien es cierto que en estos dos pronunciamientos se va introduciendo la noción de riqueza o renta potencial en la jurisprudencia constitucional relativa al contenido del principio de capacidad económica, no es menos cierto que el Tribunal Constitucional únicamente alcanza a señalar que la utilización insuficiente gravada por sendos impuestos constituye una manifestación de «riqueza real o potencial» [SSTC 37/1987, FJ 13; y 186/1993, FJ 4 a)]. No será hasta la STC 295/2006, de 11 de octubre, cuando el Tribunal Constitucional, con mayor determinación, vincule la infrautilización de los inmuebles -en particular, la renuncia a los rendimientos que podrían obtenerse del arrendamiento de los inmuebles urbanos previstos en el art. 34 b) de la Ley 18/1991- con la existencia de una *renta potencial*.

Posteriormente, en la conocida STC 26/2017, de 16 de febrero, relativa al IIVTNU, es posible constatar que la tesis de las rentas potenciales ha quedado plenamente consolidada en la jurisprudencia constitucional. Nos estamos refiriendo, en concreto, al fragmento en el que el Tribunal Constitucional determina que «la titularidad de un bien inmueble urbano (no arrendado) supone la manifestación de una capacidad económica que conecta con la atribución de un *rendimiento potencial* a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 6), de la misma manera que lo hace, por ejemplo, la titularidad de una finca rústica a efectos del impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13) o el mero ejercicio de una actividad económica en relación con el impuesto municipal sobre actividades económicas (STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 4) [...]» (FJ 4)⁷⁴³. Por consiguiente, habida cuenta de que el IIVTNU es un «impuesto que somete a tributación, en principio,

⁷⁴¹ La cursiva es nuestra.

⁷⁴² La cursiva es nuestra.

⁷⁴³ La cursiva es nuestra.

la renta potencial que deriva de la titularidad de un terreno de naturaleza urbana puesta de manifiesto con ocasión de su transmisión de hecho» (FJ 3), el Tribunal Constitucional considera que es «plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto» (FJ 4)⁷⁴⁴.

Aclarado lo anterior, el supremo intérprete de la Carta Magna advierte que «es importante tener presente que una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia ésta que es importante subrayar “porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que -como hemos venido señalando- dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia” (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5)» (FJ 4).

A partir de lo expuesto, el Tribunal Constitucional concluye que «al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando, no solo aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, sino incluso aquellos otros en los que se haya podido producir un decremento en el valor del terreno objeto de transmisión, lejos de someter a gravamen una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE» (FJ 3). Y, finalmente, declara la inconstitucionalidad del impuesto «únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión, [...] impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia» (FJ 7).

Sin perjuicio del acierto -en términos de justicia tributaria- de la conclusión a la que llega el Tribunal Constitucional en este pronunciamiento, consideramos que en su argumentación comete el error de equiparar el impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y el impuesto local sobre actividades

⁷⁴⁴ Sin perjuicio de lo anterior, cabe advertir que, en la STC 182/2021, de 26 de octubre, el Tribunal Constitucional ha matizado esta aseveración, añadiendo a lo anterior la siguiente cautela: la «renuncia a gravar según la capacidad económica (real) manifestada en el hecho imponible estableciendo bases objetivas o estimativas no puede ser arbitraria, sino que exige justificación objetiva y razonable; justificación que debe ser más sólida cuanto más se aleje de la realidad el método objetivo elegido normativamente. En suma, la falta de conexión entre el hecho imponible y la base imponible no sería inconstitucional *per se*, salvo que carezca de justificación objetiva y razonable» [FJ 5 B)].

económicas, con el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas y la imputación de rentas inmobiliarias en el ámbito del IRPF.

El Tribunal Constitucional determina que «estamos en presencia de una auténtica ficción jurídica conforme a la cual la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana genera, en todo caso, en su titular, al momento de su transmisión y al margen de las circunstancias reales de cada supuesto, un incremento de valor sometido a tributación» (FJ 6). Pues bien, si tuviéramos en cuenta dicha equiparación y aplicáramos a pie juntillas lo determinado en esta sentencia, tendríamos que concluir que tanto el ITI como la imputación de rentas inmobiliarias vulneran, en todos los casos, el principio de capacidad económica por cuanto resulta irrefutable que, por el mero hecho de haberse ostentado la titularidad de un inmueble improductivo -tierras e inmuebles urbanos, respectivamente-, se obliga al contribuyente a tributar por un rendimiento que, de entrada, el legislador sabe que no ha existido nunca.

De la sentencia que nos ocupa se colige que la observancia del principio de capacidad económica exige que sea cierta la renta potencial -«el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana» (FJ 4)- en el momento de la transmisión, pues solo en tal caso será legítimo su gravamen. En efecto, si extrapolamos lo determinado por el Tribunal Constitucional en relación con el IIVTNU a la imputación de rentas inmobiliarias, y tenemos en cuenta que el propio Tribunal Constitucional había admitido en la STC 295/2006 que los rendimientos de los inmuebles urbanos no arrendados «integran la manifestación de una capacidad económica» que no «deriva de una renta real -no hay un ingreso efectivamente producido» (FJ 6), sino potencial, deberíamos concluir, como ha venido defendiendo con ahínco un significativo sector doctrinal, que este gravamen es contrario a la Constitución por someter a tributación, en la totalidad de los casos, «situaciones inexpressivas de capacidad económica»⁷⁴⁵.

En sentido similar, interpreta VARONA ALABERN la jurisprudencia constitucional que nos encontramos diseccionando, de la que extrae, como corolario, que «si se pudiera demostrar que un gravamen que recayese sobre la renta potencial pudiera gravar de forma previsible y no aislada una renta inexistente, debería reputarse inconstitucional porque estaría recayendo sobre una riqueza ficticia o irreal. Solo salvaría su inconstitucionalidad el que su ley reguladora permitiera probar que en determinados casos no existe renta efectiva y, por tanto, no quedarían gravados porque no llegaría a nacer la obligación tributaria»⁷⁴⁶. Lo anterior lleva a este autor a pensar que, cuando el Tribunal Constitucional «obliga a realizar el referido contraste con la plusvalía efectiva,

⁷⁴⁵ STC 26/2017, de 16 de febrero, FFJJ 3 y 7.

⁷⁴⁶ VARONA ALABERN, J. E.: «Presente y futuro del IIVTNU tras su declaración de inconstitucionalidad», cit., pág. 180.

en el fondo y sin ser consciente de ello, está cuestionando la viabilidad constitucional de gravar la renta potencial, porque si es potencial, no exigiría tal contraste con la realidad, y si lo exige, entonces es que se está poniendo en entredicho la constitucionalidad de gravar una riqueza potencial»⁷⁴⁷.

Como resultado de este planteamiento, este profesor se cuestiona si el IAE debiera reputarse inconstitucional por los mismos motivos que el IIVTNU, habida cuenta de que ambos tributos recaen -de acuerdo con la doctrina constitucional- sobre rentas potenciales, se cuantifican únicamente mediante métodos indiciarios y no prevén mecanismos que permitan probar la inexistencia de renta (por ejemplo, cuando la actividad económica no produce beneficios sino pérdidas). Estima que, si la respuesta fuese positiva, es decir, si se llegara a la conclusión de que el IAE es también inconstitucional en los casos en los que la actividad no produce beneficios, «cabría sospechar que en el fondo el Tribunal Constitucional, en contra de lo que él mismo ha afirmado en muchas ocasiones, no considera factible el gravamen de las rentas potenciales, ya que éste -por definición- no tiene por qué obligar a contrastar con la realidad si existe una renta efectiva, contraste que exige el Tribunal Constitucional para evitar que un impuesto pueda gravar una riqueza inexistente. Y si la respuesta fuese negativa, es decir, si se aceptase la constitucionalidad del IAE, sería señal de que se considera acorde con la Constitución el gravamen de rentas potenciales, pero entonces el Tribunal Constitucional habría errado en calificar como tal al IIVTNU»⁷⁴⁸.

Por nuestra parte, contestaríamos en sentido afirmativo a la pregunta relativa a la inconstitucionalidad del IAE, pues somos de la opinión de que, como ya apuntaba MOSCHETTI años atrás, «en todos los casos en que no se permita probar que la capacidad presunta no corresponde a la capacidad efectiva y no se admita la posibilidad de la consiguiente devolución, existe una contribución a los gastos públicos desvinculada de la correspondiente manifestación de capacidad contributiva y, por tanto, ilegítima»⁷⁴⁹, dado que en estos casos no se puede hablar de renta potencial, sino de renta ficticia e inexistente.

Consideramos, siguiendo nuevamente a VARONA ALABERN, que, cuando se exige el contraste de la renta potencial con la realidad para evitar que queden sometidas a tributación rentas ficticias o inexistentes, nos encontramos ante un tributo que no grava «la renta potencial, sino la efectiva, aunque de forma indiciaria»⁷⁵⁰. Esta idea parte de

⁷⁴⁷ VARONA ALABERN, J. E.: «Presente y futuro del IIVTNU tras su declaración de inconstitucionalidad», cit., pág. 181.

⁷⁴⁸ *Ibidem*.

⁷⁴⁹ A lo anterior añade MOSCHETTI que solamente se puede hablar de presunción «en tanto en cuanto sea admisible la prueba en contrario» (MOSCHETTI, F.; CALERO GALLEGO, J. M.; NAVAS VÁZQUEZ, R.: *El principio de capacidad contributiva*, cit., pág. 386).

⁷⁵⁰ VARONA ALABERN, J. E.: «Presente y futuro del IIVTNU tras su declaración de inconstitucionalidad», cit., pág. 180.

entender que la renta potencial es «el flujo de riqueza que un activo, un derecho, un bien, una situación, ... *pueden* generar o están en condiciones de producir, *con independencia* de que realmente lo generen, porque si lo que al final se grava es lo que aquéllos hayan producido realmente, ya no estaremos ante una renta potencial sino efectiva»⁷⁵¹. En definitiva, una renta potencial se basa en la mera posibilidad de la existencia de renta, sin embargo, una renta estimada, media o presunta tiene que ver con la cuantificación de un rendimiento que, en la generalidad de los casos, se presume que existe. A estos efectos, resulta útil acudir al sentido literal de las palabras, pues, según el Diccionario de la Real Academia Española⁷⁵², el adjetivo «potencial» implica «[q]ue puede suceder o existir, en contraposición de lo que existe» (acepción cuarta). Por su parte, «presunto» significa «supuesto» (acepción primera), esto es, «[c]onsiderado real o verdadero sin la seguridad de que lo sea» (acepción primera).

Cierto es que en la STC 193/2004, de 4 de noviembre, en la que se declaran vulnerados los principios de igualdad y capacidad económica al no permitirse la reducción de las cuotas del IAE en los casos de cese por baja en el ejercicio de actividades económicas, el Tribunal Constitucional señala que «el citado impuesto pretende gravar la capacidad económica que se concreta en la *riqueza potencial* puesta de manifiesto por el ejercicio de una actividad económica en un determinado período temporal» (FJ 4). No obstante, si proseguimos la lectura de este pronunciamiento encontramos que el Tribunal indica que «precisamente porque las cuotas se exigen por la *riqueza presumida* a una actividad económica durante el año natural, la propia normativa reguladora del tributo prevé, en algunos casos, su reducción en aquellas situaciones en las que concurren circunstancias que impiden el desarrollo de la actividad gravada durante la totalidad del año natural» (FJ 5)⁷⁵³. En resumidas cuentas, el Tribunal Constitucional en este pronunciamiento emplea erróneamente, a nuestro juicio, los términos «riqueza potencial» y «riqueza presumida», puesto que lo hace como si de sinónimos se tratase, al entender que el beneficio medio *presunto* de la actividad es la manifestación de capacidad económica *potencial* gravada por el impuesto⁷⁵⁴.

A nuestro entender, el IAE, en puridad, tiene que ver con la renta presunta, pero no así con la renta potencial, pues, como bien apuntaba MOSCHETTI, «una potencialidad es, por definición, lo contrario de una capacidad efectiva y, por tanto, cierta»⁷⁵⁵. Y es que

⁷⁵¹ VARONA ALABERN, J. E.: «Presente y futuro del IIVTNU tras su declaración de inconstitucionalidad», cit., pág. 180.

⁷⁵² Versión electrónica, actualización de 2021.

⁷⁵³ La cursiva en las citas es nuestra.

⁷⁵⁴ Y lo mismo ocurre en las SSTC 120/2018, de 31 de octubre, FJ 5 b); y 22/2019, de 14 de febrero, FJ 5 b), en las que se señala que el IAE «grava la *renta presunta o potencial* derivada del “mero” ejercicio de la actividad, [...], con independencia de que se produzca efectivamente o no, esto es, sin atender al resultado real y efectivo de la actividad». La cursiva en la cita no es original.

⁷⁵⁵ MOSCHETTI, F.; CALERO GALLEGU, J. M.; NAVAS VÁZQUEZ, R.: *El principio de capacidad contributiva*, cit., pág. 386.

el IAE lo que grava es «la realización de una actividad que se presume que va a otorgar beneficios»⁷⁵⁶. En este sentido, coincidimos con PÉREZ DE AYALA BECERRIL en que, aunque el hecho imponible del IAE consiste en el mero ejercicio de una actividad empresarial, profesional o artística, lo que verdaderamente grava es «la obtención de la renta por parte del sujeto pasivo, pero de una manera absolutamente presunta u objetiva»⁷⁵⁷.

En definitiva, una interpretación alternativa de la propia doctrina constitucional, que entendemos que salvaría este escollo, pasaría necesariamente por *distinguir entre el gravamen de rentas potenciales y el gravamen de rentas presuntas, entendiendo estas últimas como rentas efectivas, existentes o ciertas, cuantificadas de manera objetiva*. Ello, a la postre, significaría admitir que el IIVTNU no grava una renta potencial sino presunta y, en fin, supondría la imposibilidad de equiparar las figuras tributarias que gravan rentas efectivas a través de métodos objetivos de cuantificación (IIVTNU e IAE) con los gravámenes sobre la infrutilización de bienes inmuebles (ITI e imputación de rentas inmobiliarias en el ámbito del IRPF)⁷⁵⁸.

La razón de la confusión probablemente radique en que ninguno de estos tributos cuantifica la riqueza de manera directa, dado que, naturalmente, la renta potencial, que es la que tiene que ver con los segundos, «sólo se podrá cuantificar por métodos indiciarios que traten de medir la magnitud de la referida potencialidad»⁷⁵⁹. Sin embargo, estos dos grupos de impuestos (el IIVTNU y el IAE, por un lado, y el ITI y las rentas inmobiliarias imputadas en el IRPF, por otro) presentan una diferencia sustancial que impide su asimilación, a saber: la *materia imponible* sobre la que recaen, siendo para los primeros la renta⁷⁶⁰ y, para los segundos, el inmueble en cuestión. Desgranemos esta idea.

⁷⁵⁶ PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Los fenómenos encubiertos de doble imposición en el Derecho español*, Cedecs, Barcelona, 1998, pág. 225.

⁷⁵⁷ *Ibidem*, pág. 226.

⁷⁵⁸ En este sentido, advierte VARONA ALABERN que no se debe «asimilar la riqueza potencial con la riqueza sometida a un régimen de estimación objetiva, ya que en este último caso la riqueza es real y efectiva, aunque su cálculo sólo sea aproximado, es decir, la riqueza existe, aunque su determinación resulte imprecisa y, por ello, pueda acabar gravándose riquezas inexistentes, anomalía que se corrige estableciendo este régimen de determinación de bases con carácter voluntario» (VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, cit., pág. 81).

⁷⁵⁹ VARONA ALABERN, J. E.: «Presente y futuro del IIVTNU tras su declaración de inconstitucionalidad», cit., pág. 180.

⁷⁶⁰ A estos efectos, resulta de sumo interés el ATC 69/2019, de 20 de junio, FJ 4 a), en el que se reconoce que tanto el IAE como el IIVTNU someten a imposición manifestaciones de capacidad económica similares a las que gravan los impuestos personales sobre la renta (IRPF, IS e IRNR). Con anterioridad, PÉREZ DE AYALA BECERRIL ya había puesto de manifiesto que el IRPF y el IAE recaían sobre el mismo objeto imponible. Explicaba este autor que «ambos impuestos, uno global y el otro parcial, a pesar de recaer sobre dos hechos imposables diferentes, gravan, en definitiva, un mismo objeto imponible: la ganancia, el resultado, del ejercicio de la actividad empresarial o profesional» (PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Los fenómenos encubiertos de doble imposición en el Derecho español*, cit., pág. 226). En términos parecidos, CHECA GONZÁLEZ apuntaba, con motivo de la STC 49/1995, de 16 de febrero, que, al

1.5.2. El significado de la «renta potencial» según la jurisprudencia constitucional: la renta *abandonada* o la renta que siendo susceptible de generarse no se obtiene

Hemos dejado sentado, por tanto, que, desde nuestro punto de vista, no es lo mismo «renta potencial» que «renta presunta», entendiendo esta última como una renta real, que se cuantifica de manera objetiva. Asimismo, hemos llegado a la conclusión de que solo cuando el Tribunal Constitucional se refiere al ITI o a la imputación de rentas inmobiliarias en el ámbito del IRPF es posible hablar, en rigor, de rentas potenciales, pues, de lo contrario, la jurisprudencia constitucional habría incurrido en una manifiesta incoherencia interna. La cuestión que procede plantearnos ahora es: ¿cuál es, entonces, el -verdadero- significado que la jurisprudencia constitucional atribuye al concepto de «renta potencial»?

Trataremos de responder esta cuestión parafraseando las afirmaciones del Tribunal Constitucional en la STC 295/2006, relativa a la imputación de rentas inmobiliarias en su regulación dada por el art. 34 b) de la Ley 18/1991, por ser la resolución en la que de manera más clara se hace referencia al significado de la «renta potencial»:

«Ya en este punto es de señalar que los rendimientos de los inmuebles urbanos que contempla el precepto cuestionado integran la manifestación de una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real -no hay un ingreso efectivamente producido- sí conecta con una renta potencial: cabe razonablemente entender que, *en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que “renuncia” su titular -el que podría obtenerse mediante su arrendamiento-* estamos ante una “renta potencial” susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de la misma manera que -en relación con el impuesto andaluz de tierras infrutilizadas- hemos afirmado que la renuncia a obtener el rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas “es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial” (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13)» (FJ 6)⁷⁶¹.

Ya adelantamos en un momento anterior de este trabajo que estamos convencidos de que en esta resolución se emplea el término «renta potencial» como sinónimo de «renta abandonada», en el sentido de que se trata de un rendimiento que podría haberse obtenido si el titular del inmueble así lo hubiera deseado. En otras palabras, se trata de una

entenderse que la doble imposición se mide por la coincidencia de objetos imposables, «al existir coincidencia de objetos imposables entre el IAE y el IRPF -la obtención de renta: presunta, en el impuesto local y efectiva, en el estatal-», «la conclusión no puede ser otra que la de que entre ambos tributos si se da la referida doble imposición» (CHECA GONZÁLEZ, C.: «Jurisprudencia Tributaria Comentada», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. XLV, núm. 238, 1997, pág. 1058).

⁷⁶¹ La cursiva es propia.

«ganancia que, utilizando medios ordinarios, se podría obtener y no se obtiene, o, [...] que se podría conseguir si se actuase de forma diligente»⁷⁶².

El Tribunal Constitucional estaría haciendo referencia, por tanto, a una «renta teórica cuya obtención cabría esperar pero que no deviene efectiva a causa de la conducta del propio contribuyente, que rechaza o abandona tal posibilidad»⁷⁶³, lo que evidencia que esta tesis del gravamen de rentas potenciales derivadas de los inmuebles no arrendados parte de un comportamiento negativo o reprochable por parte del contribuyente.

Cuando el Tribunal sostiene que es legítimo someter a imposición, en el ámbito del IRPF, esta renta potencial, basándose en que el titular de los inmuebles objeto de esta imputación de rentas podría obtener un rendimiento al arrendarlos, al que, sin embargo, «renuncia», está haciendo alusión, al menos implícitamente, a una conducta indeseable, debido al uso inconveniente del inmueble por parte de su titular. En efecto, la renuncia que efectúa el titular de un inmueble que no arrienda a los beneficios que podría obtener, se equipara a la renuncia «a obtener el rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas» que se entiende que efectuaba el contribuyente del ITI, y éste, señala el Tribunal en la STC 37/1987, constituye un «hecho de significado social y económicamente negativo» que revela *por sí mismo* «la titularidad de una riqueza real o potencial» (FJ 13)⁷⁶⁴.

En suma, la referida doctrina constitucional se basa en el entendimiento de que *esta renta potencial se exterioriza por el titular de los bienes inmuebles que los infrutiliza, puesto que prescinde del rendimiento económico que eventualmente podría obtener de ejercer su derecho de propiedad con el debido respeto a la función social que le es inherente.*

Por tanto, a nuestro juicio, tras la doctrina constitucional relativa a las rentas potenciales «no podemos encontrar sino la pretensión de salvar el principio de capacidad

⁷⁶² VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, cit., pág. 80.

⁷⁶³ TORIBIO BERNÁRDEZ, L. F.: «Breves comentarios acerca del concepto de renta y sus distintas modalidades en el IRPF actual», cit. págs. 35 y 43.

⁷⁶⁴ En relación con el impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas, CHECA GONZÁLEZ se muestra especialmente crítico con la compatibilidad de este tributo autonómico con el principio de capacidad económica, pues, a su parecer, este último «conlleva que sólo puedan someterse a gravamen manifestaciones de riqueza reales y efectivas y no meramente potenciales o presumibles, como sucede en el caso que nos ocupa, en el que lo que se sujeta a imposición es una capacidad económica aún no verificada, todavía no explicitada». El profesor CHECA defiende firmemente que este tributo «en ningún caso grava índices reales y actuales de riqueza puesta de manifiesto en la explotación de la tierra, sino que se refiere a riqueza que se podría obtener, la cual, en el momento de devengo del mismo, es tan sólo presunta y no verificada, por lo que, en realidad, lo que se pretende alcanzar a su través es penalizar ciertos comportamientos, y ello, [...] no debe ser realizado a través del instrumento impositivo» (CHECA GONZÁLEZ, C.: «El Impuesto sobre tierras infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza», cit., págs. 671 y 672).

económica en relación a los tributos extrafiscales»⁷⁶⁵, pues, de hecho, esta teoría comienza a construirse en el marco del enjuiciamiento de la constitucionalidad del ITI (STC 37/1987), un prototípico impuesto extrafiscal «cuya principal finalidad no es crear una nueva fuente de ingresos públicos “sino disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes”» [STC 28/2019, de 28 de febrero, FJ 4 B.a)].

El inconveniente de la jurisprudencia constitucional relativa a las rentas potenciales no radica, en nuestra opinión, en el hecho de haber admitido su gravamen, sino en haber entendido este rendimiento como una renta abandonada vinculada a la utilización insuficiente de la propiedad a fin de justificar la finalidad extrafiscal del impuesto en términos de capacidad económica, llegando a la conclusión de que *la «actitud omisiva»⁷⁶⁶ por parte del contribuyente revela, por sí misma, una capacidad económica potencial susceptible de imposición*. Este resultado no es sino la consecuencia de que el Tribunal Constitucional en la STC 37/1987 bebiera de los postulados de una corriente doctrinal que tuvo su máxima representación en la doctrina italiana, y que se esforzaba por «erigir el principio de capacidad contributiva en único criterio de justicia y constitucionalidad de la legislación fiscal»⁷⁶⁷. Sin embargo, como bien advierte PALAO TABOADA, esta postura encuentra «dificultades insuperables»⁷⁶⁸ por cuanto resulta imposible contemplar la capacidad económica como el único criterio de reparto de la carga tributaria desde el momento en que los tributos no sólo se conciben como medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, sino también como instrumentos de la política económica general y como medios para la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución (art. 2.1 LGT). Por consiguiente, tiene razón el citado autor cuando señala que el «intento de eludir dichas dificultades integrando en la capacidad contributiva los fines no fiscales de la imposición conducen a una noción de capacidad contributiva abstracta y, por tanto, inservible como criterio de constitucionalidad»⁷⁶⁹.

1.5.3. La conveniencia de entender la «renta potencial» como *productividad ínsita a todo bien inmueble* y no como «renta (potencial) abandonada»

En nuestra opinión, cuando el garante último de la Constitución determina en la STC 295/2006 que, en la medida en que los inmuebles objeto de gravamen «son susceptibles de generar un rendimiento al que “renuncia” su titular -el que podría

⁷⁶⁵ ROMERO ABOLAFIO, J. J.: *Análisis iusfundamental de la extrafiscalidad: la construcción sostenible en el ámbito local*, cit., pág. 228.

⁷⁶⁶ VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, cit., pág. 82.

⁷⁶⁷ PALAO TABOADA, C.: «Nueva visita al principio de capacidad contributiva», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 124, 2004, pág. 770.

⁷⁶⁸ *Ibidem*.

⁷⁶⁹ *Ibidem*.

obtenerse mediante su arrendamiento- estamos ante una “renta potencial” susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas», parece perder de vista que *los inmuebles son susceptibles de generar rendimientos de por sí, se arrienden o no, es decir, con independencia de la actitud que asuma su titular*. En otras palabras, *el hecho de la renuncia en sí no constituye manifestación de capacidad económica alguna*. La renta potencial es consustancial a la mera titularidad del bien inmueble urbano (arrendado o no) en tanto que todo inmueble es, por su propia naturaleza, *potencialmente rentable*.

En efecto, en un momento posterior de este pronunciamiento el Tribunal Constitucional hace referencia a «idénticas capacidades contributivas integradas por los rendimientos potenciales» como «ingresos que podrían percibirse mediante el arrendamiento de bienes inmuebles de idénticas características» (FJ 7), sin hacer alusión al hecho de la renuncia del contribuyente y utilizando, por tanto, el concepto de «renta potencial» en el sentido que entendemos correcto, esto es, como *productividad o rentabilidad potencial ínsita a cualquier bien inmueble*.

A mayor abundamiento, el Tribunal Supremo ha señalado, en la STS núm. 270/2021 (rec. cas. núm. 1302/2020), de 25 de febrero, que «[e]l legislador entiende que todo inmueble que no sea la vivienda habitual, es susceptible de generar una renta o un ingreso, de modo que grava en el IRPF, con un mínimo equivalente al 2% o 1,1% del valor catastral según los casos, la mera posibilidad de obtener esa renta» (FD 4). Esta aseveración del Tribunal Supremo, en la que se hace eco de lo alegado por el Abogado del Estado, se acerca bastante a la idea que nosotros propugnamos, que es que *los bienes inmuebles, por su propia naturaleza, son susceptibles de generar rendimientos, siendo ésta la capacidad económica que revela la titularidad de los mismos y que fundamenta la exacción de los impuestos que recaen sobre estos elementos patrimoniales*.

En definitiva, lo que defendemos en esta sede es que *no resulta acertado identificar la renta potencial con la infrautilización de la propiedad, dado que esta circunstancia no revela, por sí misma, capacidad contributiva*. La clave está, por tanto, en entender que la renta potencial se encuentra ínsita en cualquier bien inmueble, y no sólo en aquellos que se encuentran infrautilizados. Por consiguiente, si el deseo del legislador es hacer hincapié en la no obtención de una renta susceptible de generarse o, lo que es lo mismo, su intención es incrementar la carga tributaria de los titulares de determinados inmuebles que no son rentabilizados a fin de conseguir un adecuado aprovechamiento económico de los mismos, la justificación de tal cualificación de gravamen no reside en la existencia de una capacidad económica autónoma o superior, sino en la finalidad extrafiscal del tributo.

Sobre esta idea volveremos próximamente. Por el momento basta con dejar sentado que, a nuestro entender, los impuestos que gravan una «renta abandonada» o, lo que es lo mismo, la no producción del rendimiento que es susceptible de generar un inmueble, en realidad, no someten a imposición una manifestación de capacidad económica distinta de *la mera titularidad del bien en cuestión, que ya se ve gravada por impuestos patrimoniales meramente recaudatorios*, como pueden ser el IBI o el IP.

A este respecto, cabe traer a colación el voto particular formulado, en relación con la STC 295/2006, por el Magistrado Don Pascual Sala Sánchez, al que se adhiere el Magistrado Don Pablo Pérez Tremps, en el que se ponía de relieve, precisamente, una idea similar, esto es, que las rentas potenciales «dependen de un mismo punto de partida, cual es la mencionada titularidad de unos bienes». Los Magistrados discrepantes entienden que la Sentencia mayoritaria, en su afán por diferenciar el hecho imponible del IRPF del hecho imponible del IP y, en última instancia, las manifestaciones de riqueza que se someten a tributación, olvida «que el presupuesto de hecho de una renta potencial no solo no es el mismo, obviamente, que el de una renta real, sino que, conforme se advirtió al principio, va unido a la titularidad del bien y a la actuación que respecto de él haya adoptado su titular, en definitiva, lo mismo que sucede en el impuesto sobre el patrimonio».

Efectivamente, la STC 295/2006 insiste en que el IRPF y el IP «gravan manifestaciones de capacidad económica absolutamente diferentes» (FJ 7), de lo que se infiere que la renta potencial quedaría desvinculada del segundo impuesto. En cambio, lo que nosotros defendemos es, justamente, lo contrario: *la renta potencial, entendida como la rentabilidad potencial ínsita a todo bien inmueble, sólo tiene sentido en relación con la imposición patrimonial, entendida ésta, en sentido amplio, como imposición que recae sobre el patrimonio como fuente de capacidad económica*.

La idea de la conexión entre la imposición patrimonial y la aptitud del bien en cuestión para generar ingresos la encontramos ya en la emblemática sentencia 16/1965, de 31 de marzo, de la Corte Constitucional italiana, de la cual se dice que sirvió de inspiración a nuestro Tribunal Constitucional a la hora de admitir la constitucionalidad de la imputación de rentas inmobiliarias con base en la legitimidad del gravamen de las rentas potenciales⁷⁷⁰. Como ya tuvimos ocasión de señalar en el Capítulo anterior, el citado pronunciamiento señala que «cuando el objeto del impuesto es una cosa productiva, la base para la imposición viene dada (y la capacidad del contribuyente es manifestada) por la aptitud del bien para producir una renta económica y no por la renta que de él obtiene su poseedor, por la *productividad* y no por el producto real: y es justo

⁷⁷⁰ De esta opinión son RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 211; y ADAME MARTÍNEZ, F.: «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Derecho comparado», cit., pág. 647.

que sea así, porque el impuesto constituye también un *incentivo* para una adecuada utilización del bien, y favorece, entre otras cosas, un mejor cumplimiento de los deberes de solidaridad económica y una más amplia contribución al progreso material del país (artículos 3º y 4º de la Constitución). La Ley que disciplina los impuestos inmobiliarios, no es ni puede ser indulgente con la inercia, con la incapacidad de gestión, con la liberalidad del contribuyente que, por ejemplo, no obtenga adecuada compensación del empleo de su inmueble»⁷⁷¹.

Por otro lado, el Tribunal Constitucional alemán, en su conocida sentencia de 22 de junio de 1995 (BVerfG, 2 BvL 37/91), consideró al impuesto sobre el patrimonio como un gravamen sobre los rendimientos potenciales derivados de los bienes y derechos gravados, señalando que aquél solo podía cuantificarse «de tal modo que *su efecto conjunto con el resto de las cargas tributarias* dej[ara] intacta la substancia, la “base patrimonial” (*Substanz des Vermögens, Vermögensstamm*), de manera que pu[diera] pagarse con los rendimientos que pu[dieran] esperarse del mencionado patrimonio (*Sollertrag*), de otro modo la tributación sobre el patrimonio produciría un *efecto parcialmente confiscatorio* que gravaría al contribuyente de forma excesiva»⁷⁷². Más concretamente, determinó que este impuesto únicamente podía «añadirse a los demás impuestos que recaen sobre los ingresos (1) en tanto la carga tributaria total de los ingresos potenciales (2) (atendiendo a la tipificación de los ingresos, gastos deducibles y otras desgravaciones) se sit[uara] aproximadamente *en el límite de un reparto al cincuenta por ciento* (3) entre el particular y el ente público, impidiendo así resultados tributarios que traspas[asen] el reparto de las cargas públicas exigido por el principio de igualdad según la medida de la capacidad económica»⁷⁷³.

En nuestro país, sin embargo, la idea de *vincular la renta potencial a la titularidad de un patrimonio en virtud de la productividad inherente al mismo o, lo que es igual, del rendimiento que aquél podría generar*, no la encontramos en la jurisprudencia constitucional, ya que, como sabemos, nuestro Tribunal Constitucional cuando alude a la «renta potencial» se refiere, más bien, a la renuncia que a la misma efectúa el titular del bien y no tanto a la potencia económica del bien en sí misma considerada como capacidad económica. Sin embargo, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en cierto modo, ha plasmado esta idea que nosotros propugnamos en sus sentencias núm. roj. 3957/2000 (rec. núm. 569/1996), de 8 de junio; núm. roj. 4607/2000 (rec. núm. 1451/1997), de 29 de junio; y núm. roj. 7161/2000 (rec. núm. 46/1998), de 22

⁷⁷¹ La traducción es de CALERO GALLEGO y NAVAS VÁZQUEZ, y forma parte de la obra MOSCHETTI, F.; CALERO GALLEGO, J. M.; NAVAS VÁZQUEZ, R.: *El principio de capacidad contributiva*, cit., pág. 397.

⁷⁷² HERRERA MOLINA, P. M.: «Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos», *Impuestos*, tomo II, 1996, pág. 1045.

⁷⁷³ *Ibidem*, pág. 1034.

de noviembre, entre otras⁷⁷⁴; doctrina de la que se ha hecho eco, posteriormente, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid en las sentencias núm. 20036/2008 (rec. núm. 424/2004), de 27 de febrero; y núm. 559/2010 (rec. núm. 548/2008), de 29 abril.

En las citadas resoluciones, la Audiencia Nacional se pronuncia sobre el posible alcance confiscatorio del art. 31.1 b) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, cuyo tenor original disponía que, cuando la suma de las cuotas íntegras del IP y del IRPF superara el 70% de la total base imponible de este último, se reduciría la cuota del IP hasta alcanzar dicho límite, sin que la reducción pudiera exceder del 80%⁷⁷⁵. Para llegar a rechazar que la limitación de la reducción provocase un resultado confiscatorio, el órgano judicial no sólo se sirve de la doctrina constitucional concerniente a este principio constitucional de contenido impreciso, además, recurre a lo sentado por el Tribunal Constitucional en relación con el principio de capacidad económica y, más concretamente, al clásico postulado de que «“basta que la capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo (SSTC 14/1998 y 186/1993)”», pues, señala la Audiencia Nacional, «siendo esto así tampoco el tributo tendrá alcance confiscatorio» (por todas, SAN núm. roj. 3957/2000, de 8 de junio, FJ 4).

Pues bien, la Audiencia Nacional aduce, como uno de los argumentos en que basa su decisión, que, si la vulneración del principio de no confiscatoriedad se plantea desde la perspectiva de la riqueza real o potencial, se ha de rechazar su conculcación en tanto en cuanto una base imponible en el IP que se acerca a los cinco mil millones de pesetas supone un «nivel económico que delata *una capacidad, cuando menos potencial, de generar rendimientos* sensiblemente superiores al 0,05% que supondría la aplicación del tipo más alto de la escala con el límite de reducción previsto en el controvertido artículo 31.1 b). No parece, pues, descabellado suponer que un patrimonio de esa envergadura *podía generar en el ejercicio en cuestión (el año 1992) rendimientos potenciales superiores [...]*» (SAN núm. roj. 3957/2000, de 8 de junio, FJ 5)⁷⁷⁶.

A nuestros efectos, interesa asimismo destacar una de las afirmaciones que efectúa el órgano judicial al extraer la jurisprudencia constitucional relativa al principio de capacidad económica y, en concreto, a la posibilidad de gravar la capacidad económica

⁷⁷⁴ GONZÁLEZ ORTIZ, D.: «Fundamento jurídico, límites constitucionales y alternativas legítimas a la imposición sobre el patrimonio neto», *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, núm. 160, 2013, pág. 4 (versión en línea).

⁷⁷⁵ Hoy este límite máximo para la reducción de la cuota del IP se encuentra regulado, en los mismos términos, en la letra c) del mencionado art. 31.Uno de la Ley 19/1991, habiéndose reducido el límite conjunto de las cuotas íntegras del IP y del IRPF al 60% de la suma de las bases imponibles -general y del ahorro- de este último.

⁷⁷⁶ La cursiva en la cita es nuestra.

potencial. Nos estamos refiriendo, concretamente, a las siguientes palabras: «Deberá también tenerse en cuenta no sólo la capacidad económica real sino también *la riqueza potencial en los titulares de los bienes* y, por ello mismo, la existencia de una renta virtual de mayor o menor dimensión condiciona la cuota del impuesto, como así declaraba el Tribunal Constitucional en su relativamente reciente sentencia, del Pleno (STC 14/1998) de 22 de enero de 1998)» (SAN núm. roj. 3957/2000, de 8 de junio, FD 4)⁷⁷⁷. Repararnos en esta aseveración porque creemos que de ella es posible inferir la vinculación de la renta potencial a la titularidad de los bienes, siendo ésta, a nuestro juicio, la interpretación más adecuada de dicha doctrina constitucional.

Además, creemos que esta idea se encuentra en armonía con la jurisprudencia constitucional relativa a la exégesis del derecho de propiedad (art. 33 CE) que tuvimos ocasión de analizar en el Capítulo primero de este trabajo, de la que se desprende que la reconocibilidad de esta garantía se traduce en la existencia de unas mínimas facultades de aprovechamiento o disponibilidad que hacen posible reportar *utilidad económica individual* al propietario del bien en cuestión⁷⁷⁸. Esa rentabilidad o utilidad económica individual inherente a la propiedad se traduce, en el ámbito tributario, en capacidad económica susceptible de imposición. En suma, entendemos que el propietario de un inmueble posee una serie de facultades de aprovechamiento o disponibilidad sobre el mismo que le permitirían, con carácter general, obtener utilidad económica con la que contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

No obstante lo anterior, no desconocemos que hay quien defiende que la titularidad de bienes diferentes del dinero constituye un índice de capacidad contributiva en la medida en que su titular cuenta con la posibilidad de liquidarlos y transformarlos en dinero para pagar así los tributos correspondientes⁷⁷⁹. Sin ánimo de adentrarnos más de lo necesario en la ardua tarea de dilucidar el fundamento de la imposición patrimonial, no podemos sino declarar que nos resistimos a validar esta postura puesto que no creemos que en el espíritu de dicha tributación deba estar, con carácter general, el que un contribuyente se deshaga de la sustancia patrimonial (fuente de capacidad económica), de la materia imponible misma, en aras de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Aplicado lo anterior a la propiedad inmobiliaria, se llegaría al despropósito de sostener, de entrada, que un inmueble puede ser enajenado para pagar, con el producto de su venta, un impuesto que grava la titularidad de un elemento patrimonial que, por cierto,

⁷⁷⁷ El énfasis en la cita es nuestro.

⁷⁷⁸ En particular, recuérdese que en la STC 89/1994, de 17 de marzo, el Tribunal Constitucional determina, en relación con los arrendamientos urbanos, que «[l]a utilidad económica de la propiedad dada en arrendamiento implica la percepción de la correspondiente merced arrendaticia, por lo que una disposición que supusiera *el vaciamiento del contenido económico de la renta acordada* podría representar la vulneración del derecho reconocido en el art. 33 de la Constitución» (FJ 5).

⁷⁷⁹ Sobre las diversas tesis que, tradicionalmente, han tratado de justificar la imposición patrimonial, véase, GONZÁLEZ ORTIZ, D.: «Fundamento jurídico, límites constitucionales y alternativas legítimas a la imposición sobre el patrimonio neto», cit., págs. 55-100.

se dejaría de tener para poder hacer frente a la correspondiente exacción⁷⁸⁰. Descartamos lo anterior por la sencilla razón de que conlleva un resultado desproporcionado para el contribuyente. Sin duda, éste sería un claro ejemplo de la extralimitación en la función social de la propiedad de la que hablábamos en un momento anterior de este trabajo, puesto que se habría excedido de lo que es posible exigir al propietario en virtud de la función social de la propiedad y, en concreto, del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, produciéndose una injerencia ilegítima en el derecho a la propiedad del contribuyente.

El Tribunal Constitucional tiene sentado que el sistema tributario tendría efectos confiscatorios «si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución»⁷⁸¹. Pues bien, entendemos que esta tesis que comentamos mal casa con esta doctrina constitucional cuando consiste en justificar la imposición patrimonial en la posibilidad con la que cuenta el contribuyente de despojarse de su propiedad, de la propia riqueza imponible, para cumplir con el deber impuesto por el art. 31.1 CE. Un sacrificio de tal intensidad por parte del contribuyente no puede ampararse, a nuestro juicio, en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, puesto que esto sería tanto como ignorar que la propiedad privada tiene un carácter bifronte, es decir, no sólo es institución «llamada a satisfacer necesidades colectivas» mediante un «conjunto de deberes y obligaciones establecidos, de acuerdo con las Leyes, en atención a valores o intereses de la colectividad», también constituye un derecho individual (STC 37/1987, FJ 2). En otras palabras, justificar el gravamen de la propiedad en la posibilidad de enajenación de los bienes supone, a nuestro entender, constreñir de manera *desproporcionada* el haz de facultades individuales que conforman el derecho de propiedad del propietario-contribuyente, que, de proceder a la enajenación del bien, se acabaría despojando de la posibilidad de usarlo y disfrutarlo, además de extraer de él rentabilidades futuras.

Por último, la panorámica sobre la tributación de la vivienda vacía en algunos países del entorno obtenida tras el estudio efectuado en el Capítulo anterior, nos ha servido para afianzar nuestra opinión sobre el vínculo existente entre la imposición sobre el patrimonio inmobiliario y la tributación de las rentas potenciales derivadas de los

⁷⁸⁰ En relación con el Impuesto sobre el Patrimonio Neto, AGULLÓ AGÜERO entiende que sería «antieconómico e incongruente con el carácter ordinario y periódico del IPN el pretender que el citado impuesto tuviere como fin la detracción de una parte de esa riqueza, el patrimonio en sí mismo considerado, dada la progresiva reducción de la base imponible que evidentemente produciría» [AGULLÓ AGÜERO, A.: ¿Existe una alternativa al Impuesto sobre el Patrimonio Neto?, *Hacienda Pública Española*, núm. 82, 1983, pág. 181 (nota al pie 21)].

⁷⁸¹ SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B); 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2; AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 6; y 69/2018, de 20 de junio, FJ 3.

inmuebles, pues, aunque no todos los Estados articulan la imposición sobre la vivienda vacía -y sobre la riqueza inmobiliaria, en general- mediante el principio de capacidad económica, pues algunos estructuran sus tributos en torno al principio del beneficio, buena parte de ellos presentan una característica común: los impuestos que recaen sobre los bienes inmuebles no tienen como base imponible el valor venal de los inmuebles, sino *su valor arrendaticio catastral o rendimiento potencial*. En otras palabras, el inmueble en cuestión tributa en función de *la renta que se estima que podría generar anualmente su arrendamiento*.

En efecto, es así como está configurado el IMU italiano. Y lo mismo ocurre en Francia con la *taxe foncière sur les propriétés bâties*, que sería el homólogo impuesto sobre bienes inmuebles francés, que se exige a los titulares de las propiedades edificadas «según la renta anual que se supone que producen los inmuebles»⁷⁸². A mayor abundamiento, el valor locativo catastral no sólo constituye la base imponible de esta prestación tributaria, sino que, como es sabido, sirve de base para la cuantificación de otros impuestos que recaen también sobre los bienes inmuebles, como son la *taxe d'habitation* y la *taxe sur les logements vacants*. Obsérvese que en este país todos los tributos que inciden en el patrimonio inmobiliario basan su cuantificación en el valor arrendaticio catastral, independientemente del hecho imponible que caracteriza a cada uno de ellos⁷⁸³; es decir, el valor arrendaticio en el régimen francés vendría a equivaler a nuestro valor catastral, que sirve tanto para la cuantificación del IBI y del IP, como de la imputación de rentas en el IRPF⁷⁸⁴.

Y, en fin, a estos efectos, resulta sumamente ilustrativa la sistematización tributaria llevada a cabo en Italia consistente en la supresión de los rendimientos derivados de inmuebles no arrendados en el IRPF y el emplazamiento de su tributación en el ámbito del IMU, un impuesto local sobre los bienes inmuebles, pues constituye una muestra evidente de la vinculación que existe entre el gravamen sobre el patrimonio,

⁷⁸² JABALERA RODRÍGUEZ, A.: «La financiación de los entes locales en Francia: recursos tributarios de sus municipios», cit., pág. 515.

⁷⁸³ GROSCLAUDE exponía hace algunas décadas el debate existente en Francia en relación con la conveniencia de sustituir el valor arrendaticio catastral por un valor venal como base imponible para estos impuestos, entendiendo este último como el precio al que un determinado bien inmueble puede ser negociado en el libre mercado en un momento concreto. Consideraba que sustituir el valor arrendaticio por el valor venal del bien tendría la ventaja de levantar el velo de la hipocresía que rodea, a su juicio, a los impuestos inmobiliarios, a saber: su naturaleza de impuestos sobre el capital se oculta por la circunstancia de que su cuantificación tiene como base un valor arrendaticio. Sin perjuicio de lo anterior, este autor reconocía que, al margen de este debate, el verdadero problema de la cuantificación de estos impuestos no era otro que el relativo a la exactitud y a la frecuencia de las evaluaciones del valor locativo catastral [GROSCLAUDE, J.: «L'impôt foncier: mythe ou panacée?», en AA.VV. (Coords. ISAIA, H.; SPINDLER, J.): *Histoire du droit des finances publiques. Volume III: Les grandes themes des finances locales*, Económica, París, 1988, pág. 311].

⁷⁸⁴ JABALERA RODRÍGUEZ, A.: «La financiación de los entes locales en Francia: recursos tributarios de sus municipios», cit., pág. 514 (nota al pie 23).

entendido como fuente de capacidad económica, y la tributación de la potencial productividad de los bienes inmuebles, es decir, de sus rendimientos potenciales.

En consecuencia, consideramos certera la sistematización italiana no porque creamos que un inmueble no arrendado no sea, en principio, potencialmente productivo y, por tanto, generador de rentas que se pueden calificar de potenciales y no de ficticias, sino porque consideramos que estos rendimientos potenciales tributan ya en el marco de los impuestos que gravan la propiedad de los inmuebles y otros derechos reales sobre los mismos, siendo éste su lugar correcto de tributación.

1.5.4. La materia imponible de los tributos que gravan el incumplimiento de la función social de la propiedad inmobiliaria es *el elemento patrimonial en sí y no su infrautilización*

En suma, a nuestro entender, es posible admitir el gravamen de la renta potencial, pero siempre entendida esta última como *la capacidad económica potencial que revela la titularidad del patrimonio o de un elemento patrimonial concreto*, es decir, siempre y cuando la materia imponible o el sustrato de la imposición se identifique con el patrimonio y no con la renta (efectiva o cierta).

La capacidad contributiva, señala FERREIRO LAPATZA, «significa en nuestro ordenamiento capacidad económica. Y capacidad económica, se acepta generalmente, significa posesión de una riqueza; o lo que es lo mismo, de un conjunto de bienes económicos. Estos bienes económicos pueden constituir el patrimonio o la renta del contribuyente»⁷⁸⁵. Pues bien, a nuestro entender, la posesión de una riqueza revela, efectivamente, capacidad económica, pero «riqueza» y «capacidad económica», aunque son conceptos estrechamente conectados, no son términos equivalentes e intercambiables, aunque el máximo intérprete de la Constitución los emplee indistintamente. *La riqueza*, entendida como *materia imponible*, sustrato de la imposición, siempre habrá de ser *real (renta o patrimonio)*. En cambio, *la capacidad económica* que deriva de esa riqueza podrá ser *real* (cuando la manifestación o expresión de riqueza efectivamente gravada sea la obtención de *renta* o el gasto de renta a través del *consumo*) o *potencial* (en el caso de la *titularidad de elementos patrimoniales*, por su *rentabilidad potencial intrínseca*).

⁷⁸⁵ FERREIRO LAPATZA, J. J.: «El objeto del tributo», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 10, 1976, pág. 229. De acuerdo con CARRETERO PÉREZ, el objeto del tributo «sólo puede serlo el patrimonio o la renta del sujeto pasivo, en sus diferentes situaciones, de posesión, adquisición o empleo de la misma, por las cuales ambos elementos pueden atravesar y que revelan la capacidad económica de su titular, pues con el tributo se grava una determinada potencia económica, manifestada en la riqueza de la que es titular el contribuyente y de la forma como éste obtiene o consume la misma, que son los indicios de su capacidad» (CARRETERO PÉREZ, A.: *Derecho Financiero*, Santillana, Madrid, 1968, págs. 439 y 440).

Así pues, abogamos por una intelección depurada de la doctrina constitucional relativa a las rentas potenciales, consistente en asumir que lo que puede ostentar el carácter de potencial no es la *materia imponible*, que es el *objeto material*, la «realidad económica»⁷⁸⁶, el «elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible»⁷⁸⁷, sino la *capacidad económica* o de pago que de ella deriva, cuando el sustrato de la imposición son los bienes o los elementos patrimoniales.

Esto que propugnamos creemos que sería una interpretación de la jurisprudencia constitucional que conciliaría la doctrina relativa al principio de capacidad económica en virtud de la cual se exige, para que éste quede a salvo, que «dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto», con una concepción constitucional de la «materia imponible» como una «realidad que pertenece al plano de lo fáctico», que también se ofreció por vez primera en la STC 37/1987, FJ 7, a los efectos de distinguir los conceptos de «materia imponible» y «hecho imponible» y, en fin, de delimitar el alcance de la prohibición de doble imposición contenida en el art. 6.2 LOFCA. Esta concepción de la «materia imponible» indefectiblemente conecta y tiene un efecto directo en el contenido de aquel principio en la medida en que este último exige que el hecho imponible de todo tributo recaiga sobre una «fuente de capacidad económica»⁷⁸⁸. Y esa «fuente de capacidad económica» no es sino la materia imponible⁷⁸⁹. No se puede perder de vista que, como bien advierte CASADO OLLERO, «no es el hecho imponible el que resulta gravado por el tributo, sino la materia imponible incluida como índice de capacidad contributiva en el elemento objetivo del presupuesto de la imposición»⁷⁹⁰.

Aclarado lo anterior, conviene recordar que la tesis de las rentas potenciales, originalmente, se empieza a aplicar en el enjuiciamiento de la constitucionalidad del impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas, un impuesto que recae sobre un determinado elemento patrimonial, a saber, la finca rústica. El hecho imponible del ITI,

⁷⁸⁶ BORRERO MORO, C. J.: *La materia imponible en los tributos extrafiscales. ¿Presupuesto de realización de la Autonomía Financiera?*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004, pág. 86.

⁷⁸⁷ SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4; 168/2004, de 6 de octubre, FJ 6; 179/2006, de 13 de junio, FJ 4; y 122/2012, de 5 de junio, FJ 3; AATC 417/2005, de 22 de noviembre, FJ 5; y 456/2007, de 12 de diciembre, FJ 6.

⁷⁸⁸ De acuerdo con la jurisprudencia consolidada del Tribunal Constitucional, recogida en la STC 26/2017, de 16 de febrero, «es inherente al concepto constitucional de tributo [...] que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica», de manera que «no caben en nuestro sistema tributos que no recaigan sobre alguna fuente de capacidad económica» [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b)]. Por esta razón, el tributo, «cualquier tributo», debe gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica (SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5; y AATC 24/2005, de 18 de enero, FJ 3; 407/2007, de 6 de noviembre, FJ 4, y 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5)» (FJ 2).

⁷⁸⁹ Entre otras, SSTC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 96/2013, de 23 de abril, FJ 11; 53/2014, de 10 de abril, FJ 3; 74/2016, de 14 de abril, FJ 2; 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3 d); 4/2019, de 17 de enero, FJ 2 d); y 125/2021, de 3 de junio, FJ 3 b)

⁷⁹⁰ CASADO OLLERO, G.: *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas: una aproximación a las funciones del tributo regional*, Universidad de Granada, Granada, 1981, pág. 30.

constituido por «la infrautilización de las fincas rústicas, por no alcanzar en el período impositivo el rendimiento óptimo por hectárea fijado para cada Comarca» (art. 31.1 de la Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria), podría inducir a pensar que la materia imponible sobre la que recae es la renta. Sin embargo, si nos fijamos en su cuantificación, rápidamente nos damos cuenta de que lo que se grava es el *rendimiento que no produce* la finca rústica, calculado mediante la diferencia entre el rendimiento óptimo y el rendimiento medio actualizado obtenido por el sujeto pasivo en el año natural, o el rendimiento medio actualizado obtenido por el sujeto pasivo en los cinco años anteriores, si esta última cantidad resultare mayor» (art. 37.1 de la Ley 8/1984). Resulta innegable, por tanto, que este rendimiento es inexistente, por lo que su imposición nunca podría recaer sobre algo que no existe, como es la infrautilización, entendida como el «rendimiento renunciado». La única realidad económica que en este caso legitima la exacción del impuesto es la finca rústica con base en su potencialidad para generar ingresos. Dicho de otro modo, «entre las modalidades de capacidad económica, el tributo incide sobre la propiedad de la finca en cuanto manifestación patrimonial, y no sobre la obtención de rentas en relación a dichas fincas»⁷⁹¹.

En sentido parecido, entiende BORRERO MORO que «el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas se acomoda a las exigencias del principio de capacidad económica al gravar una riqueza real: la finca; por tanto, [...], la riqueza potencial, en sí misma considerada, [entendemos que aquí el autor se refiere a la riqueza potencial en el sentido dado por el Tribunal Constitucional, esto es, como renta abandonada] no es riqueza que pueda fundamentar las exigencias del principio de capacidad económica, pero sí el substrato que le sirve de soporte, como es la finca en el caso del Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas»⁷⁹². Según este autor, el acomodo del impuesto sobre tierras infrautilizadas y sobre dehesas en deficiente aprovechamiento «a las exigencias del principio de capacidad económica se produce como consecuencia de la conexión en la estructura jurídica del tributo, concretamente en el hecho imponible, de dichas situaciones de «incumplimiento de obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra» -STC 289/2000, FJ 5- con manifestaciones objetivas de fuerza económica, como son las fincas o las dehesas. Estos elementos patrimoniales son el substrato de fuerza económica real que, por una parte, manifiestan la exigencia de capacidad económica en las situaciones que se sujetan a gravamen en el marco de dichos tributos; y, por la otra, se erigen en la materia imponible llamada por el legislador a soportar dichos tributos»⁷⁹³.

En esta misma línea, VARONA ALABERN señala que «esta clase de impuestos suelen gravar elementos patrimoniales en tanto que no generan riqueza o resultan

⁷⁹¹ ROMERO ABOLAFIO, J. J.: *Análisis iusfundamental de la extrafiscalidad: la construcción sostenible en el ámbito local*, cit., pág. 231.

⁷⁹² BORRERO MORO, C. J.: *La materia imponible en los tributos extrafiscales. ¿Presupuesto de realización de la Autonomía Financiera?*, cit., pág. 136 (nota al pie 325).

⁷⁹³ *Ibidem*, pág. 142.

improductivos, pero en la medida en que el elemento patrimonial es una realidad, hay que reconocer un sustrato mínimo de riqueza en el tributo. [...] De ahí que estos impuestos no deban tacharse lisa y llanamente de inconstitucionales, ya que puede suceder que no haya otra figura jurídica más idónea para lograr los objetivos extrafiscales que se pretenden alcanzar, y siempre observando unas limitaciones que operarían como contrapeso de la insuficiente presencia -que no inexistencia- del principio de capacidad económica»⁷⁹⁴.

Por todo lo expuesto, estamos convencidos de que *los tributos que gravan el incumplimiento de la función social de la propiedad inmobiliaria tienen como materia imponible el elemento patrimonial en sí y no su infrautilización, entendida como la renta no obtenida*. El inmueble, objeto material del impuesto, es el «elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible»⁷⁹⁵ y la manifestación de capacidad económica que se exterioriza al realizarse el hecho imponible de estos impuestos y que permite entender respetado el principio de capacidad económica es, como la de cualquier impuesto recaudatorio que recaea sobre el patrimonio inmobiliario, *la propiedad o la titularidad de un determinado derecho que permite la explotación económica de un inmueble -eso sí, que reúne determinadas características-*.

Esta conclusión es perfectamente aplicable al régimen especial de la imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF, puesto que tampoco su materia imponible podría ser la renta que generan los inmuebles que se incluyen en su ámbito de aplicación, toda vez que ésta no existe en realidad. Así pues, mientras que el IRPF grava la obtención de renta efectiva, la imputación de rentas inmobiliarias grava la titularidad de determinados inmuebles no productores de renta.

A mayor abundamiento, defender que la imputación de rentas inmobiliarias grava una renta presunta y que verdaderamente tiene por objeto imponible la renta no es mejor solución, por cuanto nos llevaría a defender la inconstitucionalidad del art. 85 LIRPF, en la medida en que en la totalidad de los casos en los que es de aplicación este régimen especial no se produce efectivamente la renta que se grava. Y esto, según la última jurisprudencia constitucional relativa al IIVTNU (SSTC 26/2017, de 16 de febrero; 37/2017, de 1 de marzo; 59/2017, de 11 de mayo; y 72/2017, de 5 de junio), supondría la infracción del principio de capacidad económica al someterse a imposición una capacidad económica a todas luces inexistente. Por consiguiente, es más razonable, a todos los efectos, admitir que se trata de un gravamen patrimonial, que no procede seguir

⁷⁹⁴ VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, cit., pág. 90.

⁷⁹⁵ SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4; 168/2004, de 6 de octubre, FJ 6; 179/2006, de 13 de junio, FJ 4; y 122/2012, de 5 de junio, FJ 3; AATC 417/2005, de 22 de noviembre, FJ 5; y 456/2007, de 12 de diciembre, FJ 6.

manteniendo en sede de IRPF, entre otras, por una razón de mera incoherencia interna: *recae sobre una materia imponible distinta a la de este impuesto.*

A tenor de lo anteriormente expuesto, alguien podría pensar que este planteamiento supone una debilitación del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, dado que la observancia del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición no resulta difícil teniendo en cuenta que la propiedad tiene un claro componente económico. Sin embargo, el hecho de admitir que es el inmueble en sí la materia imponible sobre la que recaen estos impuestos no sólo no supone tal debilitamiento, sino que favorece la contribución al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo, en la medida en que coadyuva a la mejor detección de dobles imposiciones que pudieran conculcar las prohibiciones contenidas en el art. 6.2 y 3 LOFCA o, en fin, que pudieran infringir la prohibición constitucional de confiscatoriedad que establece el art. 31.1 CE.

Y es que la materia imponible, como señala BORRERO MORO, «adquiere relevancia jurídico-tributaria, desde la perspectiva del principio de capacidad económica, al erigirse en el elemento que permite verificar si el establecimiento de un tributo se acomoda a las exigencias del principio de capacidad económica, evitando las situaciones de sobreimposición contrarias al ordenamiento jurídico, bien por agotar la fuerza económica ínsita en la realidad económica acogida como materia imponible, bien por prohibirlo una determinada norma jurídica»⁷⁹⁶, como es el art. 6 LOFCA.

Por todo ello, estimamos que considerar la infrautilización como materia imponible o fuente de imposición supone un desacierto⁷⁹⁷ en el que ha incurrido la jurisprudencia constitucional en alguna ocasión como recurso para poder descartar que un tributo propio autonómico de carácter extrafiscal recayera sobre la misma materia imponible que otro tributo recaudatorio local y poder así rechazar la existencia de la doble imposición prohibida por el art. 6.3 LOFCA.

Esto sucede, justamente, en el ATC 417/2005, de 22 de noviembre, en el que se descarta la duplicidad de materias imposables entre el impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas y el IBI, y, por tanto, se decreta la conformidad del primero con el art. 6.3 LOFCA al entender que se trata «a fin de cuentas, de un gravamen sobre la “infrautilización” de los solares urbanos o edificaciones ruinosas y no de su mera titularidad como fuente de riqueza susceptible de tributación» (FJ 6).

⁷⁹⁶ BORRERO MORO, C. J.: *La materia imponible en los tributos extrafiscales. ¿Presupuesto de realización de la Autonomía Financiera?*, cit., pág. 146.

⁷⁹⁷ En esta línea, ROMERO ABOLAFIO sostiene, asimismo, que «apelar a la renta virtual o potencial como fuente de imposición constituye un error» (ROMERO ABOLAFIO, J. J.: *Análisis iusfundamental de la extrafiscalidad: la construcción sostenible en el ámbito local*, cit., pág. 225).

El hecho de que el citado pronunciamiento considerara la infrautilización de los solares urbanos o edificaciones ruinosas como materia imponible autónoma y distinta de aquella sobre la que recae el IBI se enmarca en un contexto jurídico muy particular, en el que la versión original del tercer apartado del art. 6 LOFCA, al referirse a la «materia imponible» y no al «hecho imponible»⁷⁹⁸, impedía «cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico» (FJ 5), dejando un angosto margen de actuación a las Comunidades Autónomas a la hora de establecer sus propios tributos, que la jurisprudencia constitucional trató de flexibilizar, en relación con los impuestos autonómicos de naturaleza extrafiscal -que, en realidad, recaían sobre la misma realidad económica que los impuestos recaudatorios con los que se comparaban-, entendiendo que, en la medida en que su estructura jurídica se articulaba atendiendo a circunstancias distintas a la capacidad económica, éstos se erigían sobre materias imponibles divergentes⁷⁹⁹.

Como resultado de lo anterior, la jurisprudencia constitucional comenzó a admitir nuevas modalidades de capacidad económica «sin anclajes en manifestaciones de fuerza económica operativas en la realidad», entrando en contradicción con su propia «doctrina constitucional acerca de la materia imponible y del principio de capacidad económica; que se edifican indefectiblemente sobre expresiones de riqueza»⁸⁰⁰ y, en fin, provocando una desafortunada confusión a la hora de dilucidar lo efectivamente gravado por un tributo, a cuya concreción pretendemos contribuir con nuestro trabajo.

⁷⁹⁸ Antes de que la redacción del art. 6.3 LOFCA fuese modificada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas para el establecimiento de tributos propios «no podía recaer “sobre materias que la legislación de régimen local reserv[ara] a las Corporaciones Locales”. En cambio, el apartado 3 del art. 6 LOFCA, tras la reforma de 2009, dispone que: «Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales». Por tanto, en la actualidad, «“la prohibición de doble imposición en él contenida atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base” (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4)” (STC 122/2012, de 5 de junio, FJ 3)» (STC 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 7).

⁷⁹⁹ A este respecto, BORRERO MORO explica que el Tribunal Constitucional pretende superar «dicho límite al, reconocido constitucionalmente, poder tributario propio, con base en una particular concepción de la materia imponible afectada por el tributo autonómico en cuestión; que se desarrolla, sobre todo, en materia de tributos ambientales; posibilitando, a juicio del TC, un espacio jurídico-tributario suficiente para que las CCAA ejerzan su competencia constitucional de acuerdo con la configuración constitucional de la autonomía financiera. En este sentido, el TC sostiene que los tributos con finalidad extrafiscal y los encaminados a internalizar costes públicos, en tanto que articulados jurídicamente con base en principios ajenos al de capacidad económica, como en el marco de los tributos ambientales pueda ser el principio de quien contamina paga, recaen sobre materias imponibles distintas de la manifestación de fuerza económica llamada a soportar el tributo; en tanto que se incorpora por el legislador al presupuesto de hecho sujeto a gravamen; esto es, distintas de la materia imponible afectada por ese mismo tributo si se articulase con base en el principio de capacidad económica; y ello con independencia de que ambos se construyan jurídicamente sobre las mismas realidades económicas (STC 289/2000)» [BORRERO MORO, C. J.: «El vidrioso encaje del IVAIMA en la doctrina constitucional sobre el poder tributario propio», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 181, 2019, pág. 14 (versión en línea)].

⁸⁰⁰ *Ibidem*, pág. 15.

De todos es sabido que en la conocida STC 289/2000, de 30 de noviembre, en la que se declara la inconstitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (IBIAMA), el máximo intérprete de la Constitución llega a considerar expresamente la «capacidad de contaminar» como una forma de manifestación de riqueza que «genera la indebida, o incluso debida, utilización del medio ambiente (manifestación concreta del principio de “quien contamina paga”» (FJ 5). Dicho de otro modo, el máximo intérprete de la Constitución entiende la capacidad de cada sujeto para afectar al medio ambiente como una «modalidad del principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 CE» (FJ 5).

Sin embargo, a nuestro entender, la «trasmutación» -por utilizar un término empleado en la propia resolución⁸⁰¹- de un impuesto sobre determinados elementos patrimoniales en un impuesto sobre actividades contaminantes no requiere entender la capacidad de contaminar como índice de capacidad económica. En este pronunciamiento, y en otros posteriores que, como el ATC 417/2005, se hacen eco de la doctrina vertida en el mismo, se incurre en el error de introducir en la materia imponible aspectos extrafiscales, tratando de evitar lo inevitable, esto es, la coincidencia, al menos parcial, de materias imponibles entre tributos con motivo de la existencia de una única realidad económica común para todo el sistema tributario.

En efecto, en las SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14, y 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 c), aunque el Tribunal Constitucional rechaza que se produzca la identidad de hechos imponibles prohibida por el art. 6.2 LOFCA entre el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas y el impuesto extremeño de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento, y el Impuesto sobre el Patrimonio, admite, al menos implícitamente, que recaen sobre la misma materia imponible, que en este caso son las fincas rústicas, cuando señala que «es obvio que no cabe identificar la “infrautilización” de fincas rústicas -hecho imponible del impuesto andaluz- con la “propiedad” de todo tipo de bienes, *aunque entre ellos se encuentren las fincas rústicas*, que es el hecho que grava el impuesto estatal»⁸⁰².

De un modo similar, el Tribunal Constitucional reconoce en la STC 28/2019, de 28 de febrero, la coincidencia de materias imponibles entre el impuesto catalán sobre los activos no productivos y el IBI, al determinar que, aun cuando el primero «*también recaiga sobre los inmuebles que pertenecen a las entidades mercantiles*, únicamente lo hace en la medida en que se mantienen improductivos, por lo que su hecho imponible es

⁸⁰¹ Textualmente, señala la STC 289/2000 que nos encontramos «pues, en presencia de un tributo que no grava directamente la actividad contaminante, sino la titularidad de unas determinadas instalaciones y, [...], el hecho de que el valor de esas instalaciones se calcule mediante la capitalización de los ingresos no *trasmuta* lo que es impuesto sobre unos elementos patrimoniales en un impuesto sobre actividades contaminantes» (FJ 5).

⁸⁰² La cursiva es nuestra.

la falta de explotación de los inmuebles y no la capacidad de pago que revela su titularidad, como en el IBI» [FJ 5 a)]⁸⁰³.

Y, en fin, mucho más claro se muestra el intérprete supremo de la Constitución en la tantas veces citada STC 4/2019, de 17 de enero, cuando explica que «la disposición adicional primera de la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio *parte de que, efectivamente, el impuesto sobre las viviendas vacías recae sobre la misma “materia” que el IBI (incluido el recargo del artículo 72.4 LHL), pues grava inmuebles que también están sujetos al impuesto local [...]*» [FJ 6 c)]⁸⁰⁴.

Como razonablemente señala HERRERA MOLINA, «si cualquier finalidad extrafiscal legítima fuese una modalidad del principio de capacidad económica, tal principio adoptaría unos contornos tan difusos y tan alejados de su sentido original -riqueza disponible- que se tornaría inoperante»⁸⁰⁵. En definitiva, la «trasmutación» referida nada tiene que ver, en nuestra opinión, con la materia imponible o sustrato de la imposición, dado que todo tributo, recaudatorio o extrafiscal, ha de pivotar sobre una fuente de capacidad económica o, lo que es lo mismo, ningún tributo podría establecerse sobre una circunstancia no reveladora de capacidad económica sin perder su naturaleza tributaria. A nuestro modo de ver, la «trasmutación» se produce simplemente cuando, gravándose una concreta manifestación de capacidad económica, como es en este caso la titularidad de determinados elementos patrimoniales, *la finalidad extrafiscal encuentra reflejo real en la estructura jurídica del tributo*. A nuestro juicio, ésta sería la correcta intelección de las palabras del Tribunal Constitucional por medio de las que señala que el impuesto extrafiscal, a diferencia del recaudatorio, pretende «modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello, [...] y exige que la estructura del tributo arbitre instrumentos dirigidos a la consecución de la finalidad perseguida, gravando la capacidad económica» [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c)]. Como ya expusimos al comienzo de este Capítulo, cuando el máximo intérprete de la Constitución alude a la capacidad económica en el fragmento transcrito se está refiriendo al principio de capacidad económica como *fundamento* de la imposición, por resultar exigible de todos los tributos que conforman el sistema tributario⁸⁰⁶.

⁸⁰³ La cursiva en la cita es nuestra.

⁸⁰⁴ La cursiva es nuestra, de nuevo.

⁸⁰⁵ HERRERA MOLINA, P. M.: «V. Anexo de actualización», en AA.VV. (Dir. YÁBAR STERLING, A.; Coord. HERRERA MOLINA, P. M.): *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid, 2002, pág. 403.

⁸⁰⁶ En este mismo sentido, interpreta CASADO OLLERO las palabras del Tribunal Constitucional por las que reconoce, en la STC 37/1987, que es «constitucionalmente admisible que el Estado, y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza. Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio

En resumidas cuentas, lo que queremos transmitir es que el contenido del principio de capacidad económica como *fundamento de la tributación* es el mismo para toda figura impositiva, independientemente de su finalidad. Dicho principio no puede ser menoscabado en ningún caso, siendo siempre necesario, ya se trate de impuestos recaudatorios o de aquellos llamados «de ordenación»⁸⁰⁷, que el hecho imponible contenga alguna de «las principales manifestaciones de capacidad económica (renta, consumo y patrimonio)»⁸⁰⁸, pues, habida cuenta de que existe una única «realidad económica»⁸⁰⁹, estos índices de riqueza inevitablemente serán comunes a ambos tipos de tributos.

En consecuencia, de entrada, hemos de asumir que los impuestos extrafiscales necesariamente incurren en una doble imposición con los impuestos principalmente recaudatorios, que será acorde a la Constitución siempre que no constituya una «doble imposición descoordinada», que es lo estrictamente vedado por el art. 6.2 y 3 LOFCA, tal y como explicaremos más adelante, y en la medida en que no provoque un resultado confiscatorio para el contribuyente, que infrinja la interdicción de confiscatoriedad contenida en el art. 31.1 CE⁸¹⁰. En efecto, el Tribunal Constitucional admite esta circunstancia en la STC 4/2019, de 17 de enero, cuando explica, con una franqueza tan atinada como necesaria, que el «propósito de los límites del artículo 6 LOFCA no es evitar cualquier supuesto de doble imposición, algo que resulta imposible en los sistemas tributarios modernos, integrados por una pluralidad de figuras que *necesariamente*

constitucional quede a salvo» (FJ 13). Para el mencionado autor parece obvio que «la Sentencia no se refiere aquí a la capacidad económica como *criterio de contribución* al sostenimiento de los gastos públicos (que, según hemos visto, resulta vinculante para los tributos con estructura contributiva y finalidad recaudatoria), sino que alude a la capacidad económica como *f fuente, sustrato o exigencia lógica* de toda imposición y, por consiguiente, *también* de aquellos “con finalidad no predominantemente recaudatoria o extrafiscal” [...]» (CASADO OLLERO, G.: «Los fines no fiscales de los tributos», cit., 1991, pág. 124).

⁸⁰⁷ SOLER ROCH, M.^a T.: «El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental», en AA.VV. (Dir. BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; MARTÍNEZ-SIMANCAS, J.): *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. 1, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, pág. 87.

⁸⁰⁸ SSTC 210/2012, de noviembre, FJ 4; 85/2013, de 11 de abril, FJ 3; 53/2014, de 10 de abril, FJ 3; y 94/2017, de 6 de julio.

⁸⁰⁹ El Tribunal Constitucional, desde la STC 37/1987, viene reiterando que «el art. 6.2 de la LOFCA no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, porque, habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría [...] a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos, por el momento, nuevos impuestos autonómicos» (FJ 14). En idéntico sentido, SSTC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 60/2013, de 13 de marzo, FJ 3; 53/2014, de 10 de abril, FJ 3; y 94/2017, de 6 de julio, FJ 4.

⁸¹⁰ En esta línea, SOLER ROCH sostiene que «los impuestos de ordenación incurren siempre en una doble imposición respecto de los impuestos de financiación que ya gravan la riqueza generada por la realización de las actividades industriales (impuestos sobre la renta) o el consumo de los productos (IVA); luego sólo se justifican por un fundamento adicional -y por ello mismo, distinto- a la capacidad económica del productor o del consumidor de los bienes gravados por estos impuestos» (SOLER ROCH, M.^a T.: «La capacidad económica en los impuestos de ordenación», *Cuadernos de Energía*, núm. 26, 2009, págs. 30).

coinciden o se solapan, al menos parcialmente, al recaer sobre distintas modalidades de renta, patrimonio o consumo» [FJ 3 c)]⁸¹¹.

1.5.5. El fundamento y la finalidad principal de la imposición sobre las viviendas vacías

a) *El fundamento dual de la imposición sobre las viviendas vacías con motivo de la finalidad extrafiscal*

En definitiva, la diferencia entre los impuestos recaudatorios, como el IBI o el IP, que gravan la propiedad inmobiliaria y los impuestos extrafiscales sobre la infrautilización de los bienes no es posible encontrarla en la manifestación de capacidad económica gravada, que es la misma. Como indicamos, *la manifestación de capacidad económica que permite la exacción es la misma en todo caso*, esto es, la que revela la titularidad del elemento patrimonial, lo que diverge es *la finalidad principal que persiguen unos tributos y otros o, lo que es lo mismo, la ratio prioritaria por la que se grava la propiedad*.

Por tanto, no resulta procedente confundir el *fundamento de la imposición* o el *porqué de la imposición* -de toda imposición-, que siempre será el haberse exteriorizado una determinada capacidad económica⁸¹², con su *finalidad principal*, que podrá ser la contribución al sostenimiento de los gastos públicos o cualquier otro fin que encuentre amparo en nuestra Constitución (siempre que se mantenga la finalidad contributiva, aunque en un segundo plano).

El *fundamento de la imposición* es, desde nuestro punto de vista, *el presupuesto necesario para que la injerencia en el derecho de propiedad del contribuyente que supone la imposición no resulte ilegítima por falta de justificación* (sin capacidad económica no hay deber de contribuir). Ya se ha expuesto en reiteradas ocasiones que el derecho de propiedad se traduce, en última instancia, en *utilidad económica individual* o, incluso, en la *posibilidad real* de obtener rentabilidad o utilidad económica a través de la conservación de cualquiera de las facultades individuales del propietario⁸¹³. Y esa

⁸¹¹ La cursiva es nuestra.

⁸¹² La jurisprudencia constitucional ha sido firme en declarar que «no caben en nuestro sistema tributos que no recaigan sobre alguna fuente de capacidad económica, pues “el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE impide que el legislador establezca tributos -sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 8)- cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, por tanto, inexpressivas de capacidad económica” (STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5)» (STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6). Y, en el mismo sentido, STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

⁸¹³ En particular, recuérdese que en la STC 89/1994, de 17 de marzo, el Tribunal Constitucional determina, en relación con los arrendamientos urbanos, que «[l]a utilidad económica de la propiedad dada en

rentabilidad inherente a la propiedad significa, en el ámbito tributario, riqueza o capacidad económica con la que cumplir con el deber de solidaridad que supone contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, como manifestación de la función social de la propiedad.

En pocas palabras, lo que tratamos de manifestar es que *la realización de la función social de la propiedad constituye el fundamento mismo de la imposición* (el deber de contribuir no es sino una manifestación de la función social de la propiedad), *pero no así su incumplimiento*. Es decir, entendemos que no es conveniente identificar el *incumplimiento de la función social de la propiedad* con el *fundamento de la imposición* puesto que tal incumplimiento no es el «presupuesto de la tributación»⁸¹⁴ o el requisito necesario para que surja el deber de contribuir a la financiación de las cargas públicas, pues, como sabemos, este último cuenta con la particularidad de que sólo se activa cuando existe riqueza⁸¹⁵.

Cuando se grava el *incumplimiento* de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la vivienda por el hecho de haberse mantenido desocupada o no haberse rentabilizado, *no cambia el fundamento de la imposición*, que siempre será esa existencia de riqueza o utilidad económica individual que conecta con el deber de solidaridad, sino el *propósito o finalidad principal de la imposición*.

En estos casos en los que no se grava todo tipo de bienes inmuebles, sino únicamente aquellos que se hallan desocupados o, en términos más generales, infrautilizados, no solo se contribuye por el mero hecho de ostentar una renta potencial, es decir, por contar con la posibilidad de obtener utilidad económica del inmueble. Se contribuye, además y principalmente, para promover la realización de una conducta favorable a la función social de la propiedad. Y para ello se somete a imposición una capacidad económica que ya ha sido gravada mediante la imposición inmobiliaria convencional.

arrendamiento implica la percepción de la correspondiente merced arrendaticia, por lo que una disposición que supusiera *el vaciamiento del contenido económico de la renta acordada* podría representar la vulneración del derecho reconocido en el art. 33 de la Constitución» (FJ 5).

⁸¹⁴ PITTEN VELLOSO, A: *El principio de igualdad tributaria. De la Teoría de la Igualdad al Control de las Desigualdades en la Imposición*, cit., pág. 178

⁸¹⁵ Para VARONA ALABERN, el gravamen de una renta potencial, entendida en el sentido otorgado por la jurisprudencia constitucional, como renta abandonada «solo puede tener fundamento si persigue una finalidad extrafiscal, porque este tipo de renta es por definición una riqueza que no existe, y que, por tanto, no es real. Si la renta potencial no existe y solo puede ser efectiva si el contribuyente adopta determinadas actitudes, únicamente podrá gravarse aquella si hay una razón constitucional que justifique la conveniencia o necesidad de exigir tales conductas; es decir, solo estará justificado si persigue una loable finalidad extrafiscal que encuentre fundamento en algún precepto constitucional. El gravamen de la renta potencial que no persiguiera una clara finalidad extrafiscal debería reputarse inconstitucional, porque estaría recayendo sobre una riqueza que no existe y que encontraría un apoyo insuficiente en el principio de capacidad económica» (VARONA ALABERN, J. E.: «Análisis constitucional de la fiscalidad de la vivienda desocupada», cit., pág. 44).

A mayor abundamiento, no es exacto determinar, como hace el Tribunal Constitucional, que todos los gravámenes que recaen sobre un bien infrautilizado obedecen a la misma ratio o persiguen exactamente la misma finalidad, cual es «estimular una adecuada explotación económica» de la propiedad⁸¹⁶. Esta simplificación responde a que el máximo intérprete del Texto Fundamental identifica la renta potencial con la infrautilización de la propiedad y viene entendiendo que esta indeseable actitud del titular de los bienes manifiesta, por sí misma, una riqueza potencial susceptible de imposición en la medida en que prescinde del rendimiento económico que podría obtener de ejercer su derecho de propiedad con el debido respeto a su función social. Y este argumento, en el que -inoportunamente- se mezclan capacidad económica (fundamento de la imposición) y finalidad extrafiscal, es el que ha permitido al Tribunal Constitucional legitimar el establecimiento de estos tributos.

Por nuestra parte, sin embargo, seguimos insistiendo en que no es acertado integrar el *incumplimiento* de la función social de la propiedad en el *fundamento* mismo de la imposición, que ha de ser el mismo para toda figura impositiva, pues ello no solo enturbia la dilucidación de la manifestación de capacidad económica que fundamenta la imposición (la utilización inexistente o insuficiente es una circunstancia que no revela, por sí misma, capacidad económica), además, provoca una inconveniente confusión a la hora de determinar su ratio o *finalidad principal*. Si, como proponemos, se dejase de concebir la renta potencial como una renta abandonada vinculada a la infrautilización de la propiedad para considerarla una renta consustancial a todo bien inmueble, se llegaría a la conclusión de que todos estos gravámenes gravan la capacidad económica potencial que revela la mera titularidad del bien, empero, se diferencian en el *concreto propósito extrafiscal que prioritariamente persiguen*. Nos explicamos de inmediato.

Aunque en todo caso se pretende desincentivar el incumplimiento de la función social de la propiedad, hemos de tener presente que *no existe una única función social de la propiedad*, sino distintas «funciones sociales» del dominio en función de cada tipo de bien, *pudiendo dar lugar cada una de ellas a un fin extrafiscal diferente*. En concreto, la

⁸¹⁶ Concretamente, la STC 28/2019, de 28 de febrero, señala que el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas, el impuesto extremeño de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento, el impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas también de la Comunidad Autónoma de Extremadura y el impuesto catalán sobre las viviendas vacías pretenden «estimular una adecuada explotación de las fincas rústicas, las dehesas, los solares y las viviendas, respectivamente», del mismo modo que el impuesto catalán sobre los activos no productivos de las personas jurídicas «persigue que las entidades con objeto mercantil destinen sus bienes y derechos a una actividad económica» [FJ 4 B.b)]. Y, nuevamente, precisa que «aun cuando el impuesto sobre los activos no productivos también recaiga sobre los inmuebles que pertenecen a las entidades mercantiles, únicamente lo hace en la medida en que se mantienen improductivos, por lo que su hecho imponible es la falta de explotación de los inmuebles y no la capacidad de pago que revela su titularidad, como en el IBI. El impuesto sobre los activos no productivos responde así a la misma ratio que el impuesto sobre las viviendas vacías regulado en la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, que tiene muchos elementos en común con el impuesto ahora enjuiciado, en concreto, su finalidad primordialmente extrafiscal, y cuya colisión con el IBI hemos descartado recientemente en la STC 4/2019, FJ 5» [FJ 5 a)].

vivienda no solo es un bien que, como cualquier otro elemento patrimonial, puede ser rentabilizado, además, sirve de morada. Así pues, observamos que, por ejemplo, la imputación de rentas inmobiliarias del IRPF encajaría en el grupo de gravámenes, integrado por el impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas, el impuesto extremeño de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento o el impuesto catalán sobre los activos no productivos de las personas jurídicas, que persiguen específicamente «estimular una adecuada explotación» de bienes que se encuentran infrutilizados, y que constituyen medidas que se inscriben en los objetivos de política económica que proclaman los arts. 40.1, 128.1 y 130.1 CE⁸¹⁷. Pero no así en el grupo de impuestos y recargos que buscan concretamente incentivar que a la vivienda se le dé uso habitacional con el fin de hacer efectivo el derecho que consagra el art. 47 CE y en el que se incluyen el resto de las prestaciones tributarias estudiadas en el segundo Capítulo de este trabajo. Aunque es evidente que al arrendar las viviendas se consigue su rentabilización, creemos que obtener los correspondientes ingresos del bien no es el *fin principal* de las figuras que conforman el segundo grupo, sino uno de los *medios* -no es el único- a través de los que se logra su propósito, que es dar ocupación efectiva a la vivienda. La cesión gratuita del uso de la vivienda a terceros sería otro medio que, sin embargo, no evitaría la imputación de rentas inmobiliarias al no obtenerse rendimiento alguno⁸¹⁸.

⁸¹⁷ STC 28/2019, de 28 de febrero, FJ 4 B.a). Sobre la verdadera finalidad de la imputación de rentas volveremos más adelante.

⁸¹⁸ Para IGLESIAS CASAS los tributos extrafiscales que inciden sobre los bienes inmuebles pueden dividirse en dos subcategorías. La primera la conformarían los «tributos autonómicos basados en la infrutilización del inmueble *stricto sensu*» (impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas, impuesto asturiano sobre fincas o explotaciones agrarias infrutilizadas e impuesto extremeño sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento), que se encuentran «fundamentados en la capacidad económica potencial de sus titulares». Y la segunda la integrarían aquellos tributos (impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas, impuesto catalán sobre las viviendas vacías y canon gallego de inmuebles en estado de abandono) «orientados también a disuadir a los titulares del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad, pero que, a diferencia de los anteriores, no gravan el no alcanzar en el período impositivo el rendimiento mínimo socialmente exigible (capacidad económica o riqueza potencial); sino que se imponen exclusivamente en base a un incumplimiento injustificado de determinados deberes jurídicos (de edificación, conservación, de rehabilitación, etc.) impuestos a los titulares en base a un interés general». Considera el mencionado autor que la función social de la propiedad legitima por sí sola el establecimiento del segundo grupo de impuestos sin que resulte necesaria «la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad económica al menos potencial», como sucede en el caso del primer grupo, resultando por ello recomendable que las Comunidades Autónomas apuesten por esta segunda clase de tributos «basados en el incumplimiento injustificado por parte de los propietarios u otros titulares de derechos reales de alguna de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad, [y vayan] abandonado progresivamente el siempre cuestionable concepto de riqueza potencial que se oculta tras el concepto de “infrutilización” de los bienes y que dificulta la individualización o diferenciación del hecho imponible gravado por el tributo autonómico de otros hechos imposables ya gravados por el Estado o reservados por la legislación a las Corporaciones Locales» [IGLESIAS CASAS, J. M.: «Tributos autonómicos basados en el incumplimiento de la función social de la propiedad y su configuración a la luz de la prohibición de equivalencia del artículo 6.3 de la LOFCA. A propósito del canon de inmuebles en estado de abandono de la Comunidad Autónoma gallega», cit., págs. 2-10 (versión en línea)]. Por lo que a nosotros respecta, no podemos compartir la opinión de este autor por cuanto defendemos que no es posible el establecimiento de impuesto alguno sin existencia de riqueza. Siguiendo nuestro propio razonamiento, estimamos que todos estos impuestos extrafiscales que recaen

El incumplimiento de la función social de la propiedad no es -insistimos en la idea- el fundamento de la imposición, es el fundamento de la injerencia que producen en el derecho de propiedad todas aquellas medidas de gravamen o aflictivas que se arbitran como consecuencias jurídicas de tal conducta, y entre las que se encuentra la imposición extrafiscal. Por consiguiente, cuando se utiliza una figura impositiva como consecuencia gravosa de tal incumplimiento, *el fundamento o presupuesto de la exacción es necesariamente dual*: primeramente, es imprescindible la existencia de riqueza (como fundamento de toda imposición), pero, además, es preciso que se haya producido un comportamiento perjudicial para la función social de la propiedad (como fundamento o presupuesto de la aplicación de cualquier medida de carácter negativo que se prevea como consecuencia de dicho comportamiento). Este segundo fundamento, en fin, es el que legitima que se vuelva a gravar una capacidad económica ya sometida a tributación por motivos recaudatorios, y por ello sirve -lo veremos seguidamente- como criterio de diferenciación entre idénticas manifestaciones de capacidad económica.

En efecto, estimamos que sería ésta la adecuada intelección de las siguientes palabras del Tribunal Constitucional en la STC 28/2019, de 28 de febrero: «en nuestra STC 37/1987, FJ 13, ya manifestamos, al hilo del impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas, que “*el incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad* de la tierra que la propia Ley define o, dicho en términos positivos, estimular a aquellos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente exigibles” *puede justificar la exacción de un tributo, cuya principal finalidad no es crear una nueva fuente de ingresos públicos* “sino disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes”» [FJ 4 B.a)]⁸¹⁹.

Debido precisamente a la fundamentación dual de la imposición *extrafiscal* a la que hemos hecho referencia, es preciso que el sujeto pasivo del tributo no solo disponga del uso del inmueble, sino, además, de la posibilidad de obtener rendimientos de éste, es decir, debe ostentar el derecho a obtener ingresos derivados del propio elemento patrimonial. En otras palabras, el hecho imponible del impuesto no puede centrarse únicamente en la conducta contraria a la finalidad extrafiscal, quien adopta tal conducta ha de ser, además, el titular de la capacidad económica gravada, que en este caso es -a nuestro entender- la capacidad económica potencial que revela la propiedad o la

sobre bienes inmuebles gravan la capacidad económica potencial que revela la titularidad del correspondiente elemento patrimonial objeto de gravamen, si bien se diferencian en la concreta función social cuyo cumplimiento pretenden incentivar o, lo que es lo mismo, difieren en la concreta finalidad extrafiscal perseguida, a la que, naturalmente, obedecen sus elementos esenciales y, en particular, sus elementos de cuantificación.

⁸¹⁹ La cursiva es nuestra.

titularidad del resto de derechos reales que permiten la rentabilización del inmueble⁸²⁰. En este sentido, destaca por su depurada redacción el art. 9.1 LIVVCAT, que establece que son contribuyentes del impuesto catalán sobre las viviendas vacías «las personas jurídicas propietarias de viviendas vacías sin causa justificada durante más de dos años», así como «las personas jurídicas titulares de un derecho de usufructo, de un derecho de superficie o de cualquier otro *derecho real que otorgue la facultad de explotación económica de la vivienda*».

b) La capacidad económica como fundamento y límite de la imposición fiscal y extrafiscal

El legislador ha de ser consciente, por tanto, del alcance del instrumento tributario como medida para garantizar el cumplimiento de la función social de la propiedad. Un alcance delimitado por la propia capacidad económica que legitima la exacción, la cual no solo ha de existir (el incumplimiento por sí mismo nunca podría ser el *fundamento* o la justificación del deber de contribuir), además, no se puede agotar, so pena de *vulnerar, mediante la tributación, el contenido esencial del derecho de propiedad* (art. 33 CE).

A este respecto, conviene recordar que en el primer Capítulo de este trabajo llegamos a la conclusión de que el pago de los tributos, mediante el que se da cumplimiento al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, supone, en sí mismo, una injerencia en el derecho a la propiedad del contribuyente. Y dicha injerencia, como cualquier otra, ha de respetar la garantía del necesario respeto al contenido esencial de este derecho (art. 53.1 CE), que exige, a nuestro juicio: (1) que la injerencia cuente con la correspondiente justificación constitucional, esto es, que exista riqueza que fundamente la imposición; y (2) que dicha imposición no vaya más allá de lo razonable, es decir, que no suponga un sacrificio desproporcionado por parte del contribuyente en relación con la capacidad económica manifestada.

Asimismo, en dicho Capítulo dejamos sentado que el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición y el principio de no confiscatoriedad constituyen, a nuestro parecer, la concreción o materialización de tales exigencias. El primero de ellos garantizaría que la privación parcial de la propiedad que se produce al pagarse el tributo resultase justificada al gravarse una circunstancia reveladora de capacidad económica; mientras que el segundo impediría que la injerencia en el derecho

⁸²⁰ En esta misma línea, pero en relación con los impuestos medioambientales, BORRERO MORO sostiene que «[e]l principio “quien contamina, paga” exige, igualmente, que la cualidad de contribuyente en los tributos ambientales recaiga sobre la persona física o jurídica, pública o privada, o ente de hecho de los contemplados en el artículo 33 LGT, que realiza la actividad de naturaleza económica o desde elementos patrimoniales, que afecte negativamente al medio, y sea, a la vez, titular de la manifestación de riqueza que se revela en dicha actividad económica o patrimonio concreto implicado en la actividad degradadora. Y esto no sólo por razones de eficacia desincentivadora, sino, y sobre todo, por razones de justicia tributaria» (BORRERO MORO, C.: «La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 102, pág. 227).

de propiedad resultase desproporcionada, evitando que el contribuyente soportase una carga fiscal excesiva. En esta línea, sostiene atinadamente ROMERO ABOLAFIO que «el principio de capacidad económica y la prohibición de alcance confiscatorio, operan como manifestaciones de la garantía del contenido esencial (art. 53) en relación al derecho a la propiedad privada (art. 33), suponiendo un límite a la *interpositio legislatoris* en su expresión a través del poder tributario. Tal límite funciona con independencia de la finalidad del tributo, puesto que todos recaen sobre el objeto imponible, repercutiendo sobre el derecho a la propiedad privada, protegido a través de la garantía del contenido esencial»⁸²¹.

En otras palabras, el fundamento y el límite de la imposición tienen siempre como referencia la capacidad económica manifestada y no la finalidad extrafiscal perseguida⁸²², y son idénticos tanto para los impuestos y recargos recaudatorios como para los extrafiscales que recaen sobre la misma materia imponible o, más concretamente, sobre la misma manifestación de capacidad económica, que puede ser -según nuestro planteamiento- real (cuando se trata de la obtención de renta o el gasto de la misma) o potencial (cuando se trata de la titularidad de elementos patrimoniales).

A mayor abundamiento, tras la STC 182/2021, de 26 de octubre, deberíamos precisar que no es que el límite de la imposición tenga como referencia la capacidad económica demostrada por el contribuyente, es que *la capacidad económica es el límite mismo de la imposición*. Y ello porque de este pronunciamiento se desprende que solo se vulnera la interdicción de confiscatoriedad cuando la cuota tributaria agota totalmente la capacidad económica gravada o incluso la supera, pero no así cuando absorbe una parte significativa de la misma⁸²³.

En efecto, creemos poder afirmar que el Tribunal Constitucional concibe la capacidad económica como el contenido esencial del derecho a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno, acogién dose también en materia tributaria a la concepción absoluta del contenido esencial, atribuyéndole a esta garantía un contenido meramente material. Sin embargo,

⁸²¹ ROMERO ABOLAFIO, J. J.: *Análisis iusfundamental de la extrafiscalidad: la construcción sostenible en el ámbito local*, cit., pág. 258.

⁸²² CASADO OLLERO había puesto de relieve ya esta idea al señalar que «la capacidad susceptible de tributación debe situarse entre el mínimo de existencia y el máximo no confiscatorio, exigencias ambas que constituyen presupuestos y límites de impondibilidad». De modo que no hay «justificación posible para la *arbitrariedad* que supone el gravamen -extrafiscal o no- de una situación económica no enmarcada en los límites de la imposición, o que no demuestre capacidad económica alguna» (CASADO OLLERO, G.: «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica», cit., págs. 195 y 196).

⁸²³ En esta resolución, que versa sobre una cuota tributaria relativa al IIVTNU que absorbe más de la mitad de la capacidad económica real manifestada, el Tribunal Constitucional rechaza *obiter dicta* la infracción del principio de no confiscatoriedad «al no haberse agotado con la cuota tributaria la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir (SSTC 26/2017, FJ 2; y 126/2019, FJ 4)» [STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 4 A)].

por lo que a nosotros respecta, nos resistimos a suscribir dicha teoría, pues supone convertir la garantía del contenido esencial en un límite demasiado laxo, prácticamente inoperante, en la medida en que aquélla queda reducida a la existencia de una mínima utilidad económica. Por consiguiente, no podemos sino seguir manteniendo que el principio de proporcionalidad, entendido como el «equilibrio justo» o «relación razonable entre los medios empleados y la finalidad pretendida»⁸²⁴, constituye un elemento integrante de la garantía del necesario respeto al contenido esencial del derecho de propiedad. Y que, en el estricto ámbito tributario, la interdicción de desproporción por la que vela el principio de no confiscatoriedad no solo quebraría a causa del agotamiento de la capacidad económica que en un primer momento justifica la imposición, sino también por la sustracción de una parte sustancial de la misma⁸²⁵. En fin, abogamos justamente por aquello a lo que no accede el Tribunal en esta sentencia, a saber, por «la ampliación del contenido de la prohibición constitucional de confiscatoriedad a la luz de la doctrina de la carga fiscal excesiva del Tribunal Europeo de Derechos Humanos» [FJ 3 d)].

c) La finalidad extrafiscal como justificación de la distinta perspectiva desde la que se grava la capacidad económica manifestada y, en fin, de la quiebra del principio de capacidad económica como criterio o medida de la imposición

Por su parte, *la finalidad principal del tributo ha de entenderse como la ratio o propósito de su exacción, la cual va a determinar la manera en que se grava la manifestación de capacidad económica que justifica la imposición*. Cabe aclarar que aludimos a la finalidad principal porque los tributos extrafiscales siempre han de tener como finalidad, aunque sea secundaria, el sostenimiento de los gastos públicos, pues no se ha de perder de vista que la finalidad contributiva es consustancial a la propia noción constitucional de tributo. Por tanto, el tributo tiene que perseguir, aun en un segundo plano, la financiación de las cargas públicas, y esto supone que «deben respetarse, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE o, lo que es igual, el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza» (STC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4).

Como acertadamente apunta PÉREZ ROYO, «el carácter contributivo constituye la razón de ser de la institución tributaria, y lo que la diferencia de otras prestaciones pecuniarias coactivas, como las multas, sin perjuicio de que, al lado de esta finalidad principal, los tributos puedan ser utilizados con otros propósitos o finalidades, que incluso

⁸²⁴ STC 16/2018, de 22 de febrero, FJ 17. Y, en idéntico sentido, SSTC 32/2018, de 12 de abril, FJ 7; y 112/2021, de 13 de mayo, FJ 6.

⁸²⁵ Y, en sentido opuesto, este razonamiento nos obligaría a convenir con la jurisprudencia constitucional alemana en que un impuesto podría agotar la riqueza imponible sin resultar desproporcionado y, en fin, ilegítimo «en circunstancias de extraordinarias dificultades financieras que pusieran en peligro la existencia misma del Estado» (HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 158).

puedan alcanzar en determinados casos una significación superior a la estrictamente contributiva»⁸²⁶.

Aclarado lo anterior, pro seguiremos recordando que el Tribunal Constitucional ha insistido en numerosas ocasiones en que «lo determinante para poder identificar la tipología del tributo y, concretamente, uno con fines específicos o extrafiscales no es el anuncio de dicha finalidad en el preámbulo de las normas tributarias, sino que es preciso siempre un examen de su estructura del hecho imponible y también los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible, y el resto de elementos de cuantificación (por todas, STC 60/2013, FJ 3)» [por todas, STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c)]. Es por ello por lo que señalábamos anteriormente que la finalidad principal del tributo es la responsable de que impuestos recaudatorios y extrafiscales presenten estructuras jurídicas distintas en tanto en cuanto sus respectivas finalidades han de encontrar reflejo en sus principales elementos esenciales⁸²⁷.

Los impuestos recaudatorios pretenden fundamentalmente gravar la capacidad económica revelada con la realización del hecho imponible, por lo que en su estructura mayoritariamente encontraremos indicadores de esta capacidad. Sin embargo, un impuesto cuya finalidad principal es modificar determinados comportamientos del contribuyente o situaciones que se consideran indeseables, aunque grave -al igual que aquél que persigue prioritariamente financiar las cargas públicas- la titularidad de determinados elementos patrimoniales, la obtención de renta por la realización de ciertas actividades o el consumo de determinados productos, deberá contar, pues así lo exige la propia jurisprudencia constitucional⁸²⁸, con una estructura dirigida a lograr la finalidad que dice perseguir. Ello inexorablemente implica que se difumine la presencia de la capacidad económica en la estructura del tributo y, especialmente, que pierda protagonismo como criterio de modulación de la carga impositiva.

Por consiguiente, la finalidad extrafiscal del tributo tiene su campo de actuación en la segunda dimensión del principio de capacidad económica, es decir, cuando éste opera como *medida de la tributación*, suponiendo una flexibilización o incluso un incumplimiento de sus exigencias, puesto que la carga tributaria deja de cuantificarse en

⁸²⁶ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1994, págs. 33 y 34, *apud* FALCÓN Y TELLA, R.: «Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional», *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local. Fundación Democracia y Gobierno Local*, 2006, pág. 217 (nota al pie 15). En esta línea, cabe citar también a CASADO OLLERO, G.: «Los fines no fiscales de los tributos», *cit.*, págs. 124-135.

⁸²⁷ Sobre esta cuestión, VARONA ALABERN apunta que «si es sobre todo la finalidad extrafiscal la que sirve de fundamento al tributo, será necesario que todos sus aspectos extrafiscales se encuentren claramente regulados en la Ley, especialmente los que se refieren al hecho imponible, supuestos de no sujeción, exenciones y demás beneficios tributarios, que son los que mejor garantizan la idoneidad del tributo para alcanzar aquella finalidad» [VARONA ALABERN, J. E.: «Análisis constitucional de la fiscalidad de la vivienda desocupada», *cit.*, pág. 44].

⁸²⁸ Por todas, STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c).

función de dicha capacidad para pasar a cuantificarse con base en otros principios o fines garantizados también constitucionalmente. En otras palabras, *la capacidad económica en los tributos de ordenamiento pierde protagonismo como criterio o medida de la imposición, pero no como fundamento ni como límite de la misma.*

A la «quiebra justificada de la capacidad económica como criterio de cuantificación» en materia de «tributos con finalidad primordialmente extrafiscal» se ha referido la trascendental STC 182/2021, de 26 de octubre, relativa al IIVTNU, señalando que «el principio de capacidad económica como criterio de imposición cede ante la “insoslayable vinculación de la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida” (por todas, STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6), puesto que a su través se pretende un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas obstaculizadoras o protectoras (respectivamente) de la finalidad de política social o económica (extrafiscal) perseguida» [FJ 4 C.c)].

Y es que el Tribunal Constitucional ha determinado en este pronunciamiento que «la renuncia a gravar según la capacidad económica (real) manifestada en el hecho imponible estableciendo bases objetivas o estimativas no puede ser arbitraria, sino que exige justificación objetiva y razonable; justificación que debe ser más sólida cuanto más se aleje de la realidad el método objetivo elegido normativamente. En suma, la falta de conexión entre el hecho imponible y la base imponible no sería inconstitucional *per se*, salvo que carezca de justificación objetiva y razonable» [FJ 5 B)].

Esta aseveración resulta especialmente relevante por lo que a los impuestos extrafiscales se refiere, puesto que su base imponible suele cuantificarse a través de métodos indiciarios que no miden de manera precisa la capacidad económica -real o potencial- puesta de manifiesto con la realización del hecho imponible, sino que simplemente tratan de «otorgar una magnitud económica a elementos extrafiscales (riesgo, especulación inmobiliaria, contaminación,...)»⁸²⁹ relacionados con la finalidad que tratan de conseguir prioritariamente.

En efecto, los impuestos que verdaderamente persiguen fines extrafiscales desconocen, en mayor o menor medida, las exigencias dimanantes del principio de capacidad económica como criterio de la imposición para conseguir la mencionada «vinculación de la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida». El hecho de que la base imponible del impuesto esté relacionada con el bien jurídico que se intenta proteger evidencia la conexión entre el gravamen y la finalidad extrafiscal perseguida. Así ocurre en el caso de los impuestos catalán y valenciano sobre las viviendas vacías y de los cánones vasco y extremeño sobre las viviendas deshabitadas, cuyas bases imponibles están constituidas por la superficie desocupada (cuantificada en

⁸²⁹ VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, cit., pág. 87.

metros cuadrados), que es «lo relevante para satisfacer la necesidad de vivienda» [STC 4/2019, de 17 de enero, FJ 5 c)].

De este modo, la extrafiscalidad puede dar lugar, incluso, a resultados extremos en los que quien manifiesta una menor capacidad económica soporta mayor carga tributaria que quien revela una capacidad económica superior, por llevar a cabo un comportamiento más perjudicial respecto de la finalidad extrafiscal perseguida. Piénsese que este caso podría darse, por ejemplo, en el marco de un impuesto cuya base imponible estuviera constituida por el tiempo de desocupación de la vivienda, de modo que el propietario de una vivienda de menor valor pudiera verse obligado a soportar una carga fiscal superior que el propietario de una vivienda de mayor valor por el hecho mantenerla deshabitada durante más tiempo.

En suma, la finalidad extrafiscal perseguida por el tributo es, al mismo tiempo, causa y justificación -objetiva y razonable- de la relajación o incluso total cesión del principio de capacidad económica como parámetro de la imposición. No obstante, aunque en estos impuestos se rompa la vinculación entre la concreta manifestación de capacidad económica que resulta gravada y los elementos de cuantificación del tributo, es decir, aunque se produzca la quiebra del principio de capacidad económica como criterio o medida de la tributación, la capacidad económica manifestada nunca resultará del todo obviada en tanto que seguirá siendo fundamento y límite de la imposición, es decir, en la medida en que seguirán operando -desplegando todos sus efectos- tanto el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición, como el principio de no confiscatoriedad.

La idea que queremos dejar clara es que sería posible que el propietario de una vivienda desocupada por más tiempo sea gravado en mayor medida que el propietario de una vivienda de la que se puede obtener una mayor renta, pero que se desocupa durante un lapso temporal más reducido, adecuándose así la tributación a la duración del incumplimiento de la función social de la propiedad de vivienda y, por ende, vinculándose con la finalidad extrafiscal. Sin embargo, lo que no sería admisible es que la cuota tributaria derivada del impuesto extrafiscal supusiera el agotamiento o superación -y, en nuestra opinión, también la sustracción de buena parte- de la capacidad económica que legitima la exigencia del impuesto.

En la práctica, es posible que se llegue al punto de que resulte harto difícil encontrar atisbo alguno de capacidad económica en el hecho imponible de algunos tributos extrafiscales y que solo sea posible su constatación mediante el análisis conjunto

de toda su estructura⁸³⁰. Por ello, consideramos sumamente conveniente que la concreta manifestación de capacidad económica gravada por cada impuesto extrafiscal se plasme con meridiana claridad en la definición legal del hecho imponible, «exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de la capacidad económica de un sujeto»⁸³¹. En efecto, hemos puesto de manifiesto anteriormente en varias ocasiones que nos parece a todas luces inconveniente que dicha definición legal no refleje claramente la manifestación de capacidad económica que efectivamente se grava, optando el legislador por utilizar expresiones que nada tienen que ver, en realidad, con la capacidad económica ni, en fin, con la aptitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Sirva de botón de muestra de lo expresado la redacción del hecho imponible del impuesto catalán sobre las viviendas vacías, la cual hace referencia a «la desocupación permanente de una vivienda durante más de dos años sin causa justificada» (art. 4 LIVVCAT), pese a que lo que se subyace tras esa ausencia de ocupación que afecta a la función social de la propiedad no es sino la titularidad de un determinado bien inmueble. Mejor definido se encuentra, en cambio, el hecho imponible del impuesto local sobre las viviendas deshabitadas de Navarra, como la titularidad de las viviendas inscritas en el Registro de Viviendas Deshabitadas (art. 184 de la Ley Foral 2/1995).

No hemos de olvidar que las medidas tributarias de carácter negativo o de limitación⁸³², a diferencia de otras medidas aflictivas que se aplican también como consecuencia del incumplimiento de la función social de la propiedad (expropiaciones forzosas por incumplimiento de la función social de la propiedad, multas coercitivas, etc.), tienen, como señalábamos previamente, finalidad contributiva, lo que implica que el mero incumplimiento de la función social de la propiedad no permite justificar la injerencia que el tributo produce en el derecho de propiedad. Por ello, resulta oportuno, a nuestro juicio, que el legislador muestre claramente en la definición legal del hecho imponible del tributo la manifestación de capacidad económica gravada y, en fin, que quede claro al contribuyente cuál es la riqueza que legitima la exigencia de la prestación tributaria. De este modo, además, se evitaría enturbiar innecesariamente la dilucidación

⁸³⁰ En relación con los impuestos ecológicos, BORRERO MORO observa que «[l]a conexión del tributo con manifestaciones de fuerza económica no se materializa en la configuración del hecho imponible, sino a través del engarce de su presupuesto de hecho -emisiones y vertidos contaminantes, deterioro del medio, etc.- con la estructura del tributo, donde sí se contemplan las manifestaciones objetivas de fuerza económica -elementos patrimoniales, actividades económicas, consumo-» (BORRERO MORO, C.: «La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales», cit., pág. 233).

⁸³¹ SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4; 168/2004, de 6 de octubre, FJ 6; 179/2006, de 13 de junio, FJ 4; y 122/2012, de 5 de junio, FJ 3; AATC 417/2005, de 22 de noviembre, FJ 5; y 456/2007, de 12 de diciembre, FJ 6.

⁸³² Básicamente, estamos siguiendo la clasificación ofrecida por CASADO OLLERO mediante la que distingue dos técnicas de actuación por lo que refiere a la utilización extrafiscal del instrumento tributario, esto es: «como mecanismo de aliento, promoción, incentivo o estímulo, o bien, en sentido contrario, como instrumento de limitación, freno, desincentivo, disuasión, sanción...» (CASADO OLLERO, G.: «Los fines no fiscales de los tributos», cit., pág. 128).

de las dobles imposiciones entre tributos que, en ningún caso y por ningún motivo, deberían suponer una carga tributaria excesiva para el contribuyente.

A este respecto, resulta de interés reseñar que las relativamente recientes SSTC 4/2019 y 28/2019, atinentes al impuesto sobre las viviendas vacías y al impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas de Cataluña, respectivamente, parecen ir apuntando en esta dirección, esto es, parecen ir reconociendo la finalidad extrafiscal como el propósito principal de la imposición y la justificación de la distinta manera en la que se grava la correspondiente capacidad económica ya sometida a gravamen por otros impuestos recaudatorios. Concretamente, nos estamos refiriendo al inciso en el que la STC 4/2019 señala que la «desocupación de la vivienda -y no su mera titularidad- se convierte así en *la verdadera razón del gravamen autonómico*, concebido como un instrumento para que aumente la oferta de viviendas en alquiler, de modo que *no se grava la propiedad per se*, sino “por el hecho de permanecer desocupadas de forma permanente” (art. 1, último inciso, de la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015)» [FJ 5 a)]⁸³³.

Como ya hemos manifestado en otro lugar de este trabajo, entendemos que una interpretación sistemática del citado pronunciamiento nos llevaría a concluir que, mediante las palabras transcritas, el máximo intérprete de la Constitución está admitiendo, en cierto modo, que este impuesto propio autonómico grava la propiedad, aunque, principalmente, por motivos extrafiscales, esto es, para disuadir a los titulares de las viviendas desocupadas del incumplimiento de la función social de la propiedad en que incurren cuando no las ofrecen en alquiler, impidiendo, en última instancia, su uso residencial. Y, en consonancia con ello, esta manifestación de riqueza se grava de manera distinta al IBI -que es el impuesto con el que se compara a efectos de dilucidar la alegada coincidencia de hechos imposables prohibida por el art. 6.3 LOFCA-, pues la estructura del impuesto catalán se orienta, como en su momento tuvimos ocasión de comprobar, a la finalidad extrafiscal que persigue, y no a la capacidad de pago del contribuyente.

Por su parte, la STC 28/2019 señala que «el impuesto sobre los activos no productivos y el impuesto sobre el patrimonio se diferencian *por el propósito con que cada uno grava la titularidad de bienes y derechos*. Así lo verificamos ya al contrastar el impuesto sobre el patrimonio con el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas, de finalidad análoga al tributo catalán aquí enjuiciado, cuando pusimos de manifiesto que “los hechos imposables que ambas normas contemplan son notoriamente distintos” porque “es obvio que no cabe identificar la ‘infrautilización’ de fincas rústicas -hecho imponible del impuesto andaluz- con la ‘propiedad’ de todo tipo de bienes, aunque entre ellos se encuentren las fincas rústicas, que es el hecho que grava el impuesto estatal” (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14)» [FJ 4 B)].

⁸³³ La cursiva en la cita es nuestra.

No podemos sino considerar acertada la apreciación del Tribunal Constitucional en este punto, pues ya hemos expresado anteriormente que estamos convencidos de que la manifestación de riqueza gravada por un tributo y otro sigue siendo la misma, empero, *lo que cambia es el motivo por el que se grava la titularidad de determinados bienes y derechos y, con ello, la perspectiva desde la que se grava dicha manifestación de capacidad económica.* A este respecto, el máximo intérprete de la Constitución señala que «el impuesto sobre los activos no productivos no grava todos los activos de las entidades mercantiles, en tanto que expresivos de capacidad económica, lo que sería propio de un tributo con fines primordialmente recaudatorios, como el impuesto sobre el patrimonio, sino únicamente los improductivos, de tal manera que si los bienes se afectan a una actividad económica el gravamen deja de ser exigible, por haberse logrado el propósito de la medida (STC 37/1987, FJ 13)» [STC 28/2019, FJ 4 B)].

A mayor abundamiento, admitir que es la finalidad principal y no la manifestación de capacidad económica gravada lo que diferencia a los tributos extrafiscales de los prioritariamente recaudatorios no constituye impedimento alguno para entender respetados los límites al poder tributario autonómico contenidos en el art. 6.2 y 3 LOFCA, en la medida en que la jurisprudencia constitucional sentada sobre el particular permite, como prontamente explicaremos, que dos tributos (autonómico y estatal o bien, autonómico y local) se establezcan sobre la misma riqueza (fuente de capacidad económica) mientras se diferencien en la manera en la que la gravan. De darse esta circunstancia, se descarta la duplicidad de hechos imposables prohibida por los apartados 2 y 3 del art. 6 LOFCA. De hecho, esto es justamente lo que ocurre en esta última sentencia que estamos comentando, en la que el Tribunal Constitucional concluye que, dado que la finalidad de incentivar el uso productivo de los bienes y derechos pertenecientes a las entidades mercantiles encuentra verdadero reflejo en la estructura del impuesto catalán, este último y el impuesto estatal sobre el patrimonio «se diferencian también por su finalidad, lo que lleva a excluir que tengan el mismo hecho imponible en los términos del art. 6.2 LOFCA» [STC 28/2019, FJ 4 B.b)]. Y, por la misma razón, descarta también la equivalencia de hechos imposables respecto de los impuestos locales sobre bienes inmuebles y sobre vehículos de tracción mecánica [FFJJ 5 a) y b)], tras aclarar que «aunque el tributo autonómico recaiga sobre bienes también gravados por tributos locales, lo hace en atención a una circunstancia distinta, que es su improductividad» (FJ 5).

2. LA IMPOSICIÓN DE LA VIVIENDA DESOCUPADA DESDE LA PERSPECTIVA DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD

2.1. La desocupación de la vivienda como criterio de diferenciación entre idénticas manifestaciones de capacidad económica

Una vez expuesto lo que antecede y teniendo claro que los impuestos que tratan de incentivar la puesta en alquiler de las viviendas gravan o, mejor dicho, agravan la carga tributaria que recae ya sobre la propiedad o la titularidad de determinados derechos sobre los inmuebles con el fin principal de garantizar el derecho a una vivienda digna que establece el art. 47 CE, la pregunta que procede formularnos ahora es la siguiente: ¿resulta discriminatorio el trato que sufren los titulares de aquellas viviendas sobre las que recaen los gravámenes objeto de nuestro estudio respecto de aquellos que, siendo también titulares de viviendas de idénticas características, no han de soportar esa carga tributaria adicional -derivada de una nueva imposición- porque no se mantienen desocupadas o, en fin, no reúnen las condiciones necesarias para adquirir tal condición?

Como certeramente ha apuntado algún autor, si tomamos «como referencia el objeto imponible, podemos observar que una misma manifestación de capacidad económica recibe diferente carga tributaria en función del comportamiento del propietario, de modo que una idéntica muestra de capacidad económica puede recibir un trato desigual», lo que obliga a enjuiciar, desde la óptica del principio de igualdad tributaria, el «diferente trato recibido por dos o más sujetos en su contribución al sostenimiento de los gastos públicos, que ostentando la misma capacidad económica contribuyen de modo diferente»⁸³⁴, pues, además, el respeto a dicho principio resulta exigible de todos los tributos que conforman nuestro sistema tributario⁸³⁵.

El principio de igualdad que consagra el art. 31.1 CE es de aplicación, justamente, «en los supuestos en los que, ante iguales manifestaciones de riqueza o capacidad económica, la norma establece un diferente gravamen, una diversa contribución al sostenimiento de los gastos públicos»⁸³⁶. Y esto es precisamente lo que aquí ocurre, pues la diferencia de carga tributaria de unos contribuyentes frente a otros no viene dada por la diversidad de capacidades económicas, por cuanto en ambos casos estaríamos ante la titularidad de inmuebles exactamente iguales. Es más, teniendo en cuenta que hemos

⁸³⁴ ROMERO ABOLAFIO, J. J.: *Análisis iusfundamental de la extrafiscalidad: la construcción sostenible en el ámbito local*, cit., pág. 240.

⁸³⁵ AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E.: «Artículo 31», cit., pág. 1112. En efecto, el Tribunal Constitucional no solo se ha pronunciado sobre la vulneración del principio de igualdad en impuestos que, como el IRPF (SSTC 46/2000, de 14 de febrero; y 19/2012, de 15 de febrero), ostentan una posición central en el sistema tributario, también lo ha hecho en relación con figuras tributarias que en modo alguno podrían ser consideradas piezas centrales del mismo, como son, por ejemplo, la tasa sobre el juego (ATC 1/2000, de 10 de enero) o el impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos de la Comunidad Autónoma de Cataluña (STC 125/2021, de 3 de junio).

⁸³⁶ *Ibidem*, pág. 1100.

llegado a la conclusión de que la titularidad de los inmuebles revela capacidad contributiva con base en las rentas potenciales inherentes a dichos bienes y que, por tanto, las rentas inmobiliarias imputadas en el IRPF no son sino un gravamen patrimonial, bien podría servirnos el argumento esgrimido por el Tribunal Constitucional en la STC 295/2006, de 11 de octubre, por el que se determina que son «insoslayablemente idénticas» las capacidades económicas de «dos contribuyentes, sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas físicas que son titulares de bienes inmuebles idénticos -porque tienen las mismas características físicas, jurídicas y económicas, y forman incluso parte de la misma unidad constructiva», pues «tratándose de rentas potenciales -las que teóricamente pueden percibirse- [...] la identidad de las características de los inmuebles arrastra inexorablemente la identidad de capacidad económica» (FJ 6).

El distinto tratamiento tributario depende, por tanto, de la realización o no de una determinada conducta contraria a la finalidad extrafiscal pretendida, que se ha debido incorporar de alguna forma en el presupuesto de hecho del tributo. Así pues, la carga tributaria que implica su exacción recaerá sobre el titular que adopte tal comportamiento indeseado, que, en lo que a nosotros concierne, será el incumplimiento de la función social de la propiedad por la desocupación de la vivienda. En cambio, si se arrendase la vivienda o, en su caso, se le diese uso habitacional efectivo, se lograría el propósito del impuesto y no nacería la obligación tributaria principal⁸³⁷.

A nuestros efectos, *la desocupación ha de entenderse como un índice ajeno a la capacidad económica que se emplea como criterio de diferenciación entre manifestaciones de capacidad económica iguales*⁸³⁸, y que se corresponde con la finalidad principal de la correspondiente medida tributaria (impuesto o recargo), cual es garantizar el derecho a una vivienda digna y adecuada que reconoce el art. 47 CE.

⁸³⁷ En el ATC 417/2005, de 22 de noviembre, atinente al impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas de la Comunidad Autónoma de Extremadura, el Tribunal Constitucional señala que «[b]uena prueba del carácter extrafiscal del tributo cuestionado es la vinculación de la tributación establecida a la consecución de la finalidad pretendida, de tal manera que *quienes cumplen con su obligación de edificar un solar o restaurar una edificación declarada en ruina en el plazo legalmente establecido (de cuatro años) quedan liberados de la obligación tributaria, estando gravados únicamente quienes, por su propia voluntad, optan por no cumplir con la misma*» (FJ 6). En sentido parecido, la STC 28/2019, de 28 de febrero, dispone que «el impuesto sobre los activos no productivos no grava todos los activos de las entidades mercantiles, en tanto que expresivos de capacidad económica, lo que sería propio de un tributo con fines primordialmente recaudatorios, como el impuesto sobre el patrimonio, sino únicamente los improductivos, de tal manera que *si los bienes se afectan a una actividad económica el gravamen deja de ser exigible, por haberse logrado el propósito de la medida* (STC 37/1987, FJ 13)» [FJ 4 B)]. La cursiva en las citas es nuestra.

⁸³⁸ En relación con el ITI, AIZEGA ZUBILLAGA sostiene que la «infrautilización y no el principio de capacidad económica es el índice que hará nacer la obligación tributaria. La desigualdad de tratamiento entre fincas surge por su diferente explotación. Desde la perspectiva del principio de igualdad, debería justificarse la elección de un índice no revelador de capacidad económica como criterio de diferenciación» (AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, cit., pág. 205).

Y es que la extrafiscalidad afecta a la igualdad en la medida en que «tiene el efecto de aportar criterios sociales, políticos, económicos, etc., para diferenciar la incidencia tributaria»⁸³⁹. De esta forma, si una determinada categoría de contribuyentes es obligada a asumir una carga tributaria distinta a la del resto de contribuyentes que ostentan la misma aptitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, la diferencia de tributación debe contar necesariamente con una justificación objetiva y razonable⁸⁴⁰, so pena de atentar contra la «“ [...] igualdad de todos ante una exigencia constitucional -el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas-”»⁸⁴¹.

En el caso de las medidas extrafiscales, es precisamente la finalidad que prioritariamente persiguen la que va a servir de justificación a las discriminaciones que en el marco de su aplicación se produzcan⁸⁴², siempre que consista en «un fin constitucionalmente legítimo»⁸⁴³. En efecto, esta exigencia que, de acuerdo con la doctrina consolidada del Tribunal Constitucional, integra el contenido del derecho fundamental a la igualdad (art. 14 CE), se encuentra perfectamente alineada con la jurisprudencia constitucional que ha admitido la posibilidad de establecer impuestos de naturaleza extrafiscal siempre que los fines para cuya consecución se exigen se encuentren garantizados por la Constitución. Textualmente, el Tribunal Constitucional ha venido reiterando que «es constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza» (SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3; 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2; 37/2017, de 1 de marzo, FJ 3; 59/2017, de 11 de mayo, FJ 3; 72/2017, de 5 de junio, FJ 3; y 126/2019, de 31 de octubre, FJ 3).

⁸³⁹ FERRAZ LEMOS TAVARES, D.: *La tributación extrafiscal en el mercado financiero: posibilidades y límites jurídicos*, Tesis doctoral. Universitat de Barcelona, Barcelona, 2015, págs. 167 y 168. Disponible en: <http://diposit.ub.edu/dspace/handle/2445/96748> (consultado por última vez el día 29/08/2021).

⁸⁴⁰ Cabe adelantar, a efectos de entender la afirmación anterior, que la observancia de la ley tributaria hacia las exigencias dimanantes del principio de igualdad en el ámbito tributario impide que, «salvo que exista una justificación razonable, el legislador grave de manera diferente “idénticas manifestaciones de riqueza” (SSTC 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3; 33/2006, de 13 de febrero, FJ 3; y 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5)» (STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7).

⁸⁴¹ SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 57/2005, de 14 de marzo, FJ 4; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 5; y 77/2015, de 27 de abril, FJ 3. En este sentido, AIZEGA ZUBILLAGA explica que para «la doctrina que reconoce el principio de capacidad económica, como criterio de medida de igualdad, la igualdad se lesionaría cuando existiese una diferencia de tributación ante idénticas capacidades económicas y no hubiese una razón objetiva que justificara razonablemente esa diferencia de tratamiento» (AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, cit., pág. 154).

⁸⁴² En esta misma línea, AIZEGA ZUBILLAGA apunta que los «tributos con fines extrafiscales pueden contener en su formulación legal determinadas discriminaciones, justificadas en virtud del objetivo que fundamenta su establecimiento» (*Ibidem*, pág. 162).

⁸⁴³ Entre otras, SSTC 60/2015, de 18 de marzo, FJ 5; y 52/2018, de 10 de mayo, FJ 3.

En definitiva, hemos de asumir que es perfectamente posible, como indica VARONA ALABERN, que «una desigualdad de cargas tributarias que no se justifique atendiendo exclusivamente al principio de capacidad económica, pueda quedar suficientemente fundamentada en la distinta posición que ocupan los sujetos respecto del objetivo extrafiscal perseguido por el impuesto. [...] Por tanto, en esta clase de impuestos hay que integrar el fin extrafiscal en el principio de igualdad, el cual incorporará como criterio de contraste el objetivo extrafiscal, también protegido por la Constitución»⁸⁴⁴.

2.2. El juicio constitucional de igualdad tributaria (art. 31.1 CE) con ocasión de la aplicación de una carga tributaria diferente por motivos extrafiscales

2.2.1. La finalidad extrafiscal como justificación objetiva y razonable del distinto gravamen de manifestaciones de capacidad económica iguales

De acuerdo con la doctrina consolidada del Tribunal Constitucional, «la igualdad “en la ley” impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación» [entre las más recientes, SSTC 77/2015, de 27 de abril, FJ 3 a); 167/2016, de 6 de octubre, FJ 5; 102/2020, de 21 de septiembre, FJ 3; y 125/2021, de 3 de junio, FJ 6 A)].

Por lo que respecta particularmente al ámbito tributario, señala el Tribunal Constitucional que «“la igualdad ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto, el art. 31.1 [...], pues la igualdad ante la ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad” [...]. Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula, no solo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3) ya que, si los unos están obligados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, los poderes públicos están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7). Y en cuanto mandato para los poderes públicos, “lo que el art. 31.1 CE prohíbe es que, salvo que exista una justificación

⁸⁴⁴ Al respecto, VARONA ALABERN aclara que «puede suceder que un impuesto que grave actividades económicas contaminantes obligue a pagar más a un sujeto que a otro, si, a pesar de que sus respectivas actividades contaminantes generen la misma riqueza, las del primer contaminan más que las del segundo» (VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, cit., págs. 74 y 75).

razonable, el legislador grave de manera diferente ‘idénticas manifestaciones de riqueza’” (SSTC 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3; 33/2006, de 13 de febrero, FJ 3; 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5, y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7)» [STC 125/2021, de 3 de junio, FJ 6 A)].

En suma, en materia tributaria, el juicio constitucional de igualdad requiere, en primer lugar, la constatación de que, efectivamente, el legislador haya otorgado un trato desigual (diferente tributación) a idénticas manifestaciones de capacidad económica; para, posteriormente, entrar a valorar si esta diferencia de trato producida por la norma tributaria cuenta con una justificación objetiva y razonable y, en fin, resulta proporcionada a la finalidad perseguida⁸⁴⁵.

En relación con la concreta cuestión relativa a la imposición de una carga tributaria distinta por motivos extrafiscales, se pronunció, en un primer momento, la STC 186/1993, de 7 de junio, descartando que el impuesto extremeño de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento vulnerara, como alegaban los recurrentes, el principio de igualdad garantizado en el art. 14 CE en relación con el art. 31.1 CE por el hecho de recaer únicamente sobre fincas rústicas de más de 100 hectáreas de superficie que fuesen susceptibles de un mejor aprovechamiento.

Antes de continuar, cabe apuntar que no es extraño encontrar que en las resoluciones judiciales en las que se enjuicia un distinto tratamiento tributario con motivo del diferente uso o grado de utilización de un bien, previamente se haya alegado tanto la vulneración del art. 14 CE como del art. 31.1 CE. Sin embargo, hemos de aclarar que, en la medida en que la discriminación denunciada no responde a una razón subjetiva «por estar basada en la condición o cualidad de los sujetos»⁸⁴⁶, sino objetiva por tratarse de una característica del bien -objeto material de la imposición-, únicamente sería posible invocar el art. 31.1 CE, quedando vedada la vía de amparo constitucional⁸⁴⁷.

⁸⁴⁵ Entre otras muchas, SSTC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 4; y 295/2006, de 11 de octubre, FJ 7.

⁸⁴⁶ AATC 261/2003, de 15 de julio, FJ 3; y 269/2003, de 15 de julio, FJ 3.

⁸⁴⁷ De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, mientras que el art. 14 CE protege frente a las discriminaciones que se producen por razones subjetivas en cualquier sector del ordenamiento jurídico, el art. 31.1 CE atiende a las discriminaciones por razones objetivas en el ámbito de los tributos (entre otras, SSTC 159/1997, de 2 de octubre, FJ 4; 183/1997, de 28 de octubre, FJ. 3; 71/1998, de 30 de marzo, FJ 4; 36/1999, de 22 de marzo, FJ 3; 84/1999, de 10 de mayo, FJ 4; 200/1999, de 8 de noviembre, FJ 3; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 4; 111/2001, de 7 de mayo, FJ 7; 54/2006, de 27 de febrero, FJ 6; y 3/2016, de 18 de enero, FJ 3). No obstante, como ponen de relieve AGUALLO AVILÉS y BUENO GALLARDO, parecen cuestionables los términos en los que el Tribunal Constitucional diferencia la igualdad del art. 14 y la del 31.1 CE ya que, atendiendo a esta doctrina constitucional, «no podría llegarse nunca a la conclusión de que el trato discriminatorio puede producirse al mismo tiempo por los arts. 14 y 31.1 CE (dado que una discriminación no puede producirse al mismo tiempo por razones objetivas y subjetivas), y esta es una conclusión que el Alto Tribunal ha alcanzado en varias ocasiones (entre otras, SSTC 134/1996; y 60/2015)». Es más acertado entender, como sugieren estos autores, que «cuando, en situaciones en las que se manifiesta la misma capacidad económica, se establece una diferencia de gravamen, dicha diferencia se

En cualquier caso, el Tribunal Constitucional rechaza esta tacha de inconstitucionalidad al entender que ese tratamiento diferenciado respecto de otros bienes agrarios se justificaba, «dentro de los márgenes de apreciación que es preciso reconocer al legislador, en las propias características de esas fincas, que son justamente las que merecen la calificación de dehesas susceptibles de ser sometidas a los correspondientes planes de aprovechamiento y mejora. No hay, en definitiva, posibilidad de entablar *una comparación que pruebe la falta de fundamento del trato desigual* que se denuncia, por lo que la pretendida discriminación debe quedar descartada» [FJ 4 b)]⁸⁴⁸.

Posteriormente, los AATC 109/2017, de 18 de julio; 110/2017, de 18 de julio; y 111/2017, de 18 de julio, resolvieron, entre otras, las dudas de constitucionalidad relativas a la observancia de los principios de capacidad económica e igualdad (art. 31.1 CE) por parte del recargo guipuzcoano del IBI sobre viviendas que no constituyen la residencia habitual del contribuyente o de terceros por arrendamiento o cesión⁸⁴⁹. En particular, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco cuestiona que el hecho de que un inmueble no constituya la residencia habitual de una persona física sea una circunstancia indicativa de una mayor capacidad económica, por lo que considera que podría producirse una vulneración tanto del principio de capacidad económica como de igualdad tributaria al establecer un gravamen distinto sobre índices de capacidad económica idénticos (titularidad de un inmueble) sin una justificación objetiva y razonable.

El máximo intérprete de la Constitución confirma, primeramente, que el recargo es acorde con el principio de capacidad económica⁸⁵⁰, haciendo referencia a la doctrina sentada en las SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, relativa al impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas; y 295/2006, de 11 de octubre, FJ 6, atinente a las rentas inmobiliarias imputadas en el IRPF, la cual lo lleva a concluir, como sabemos, que la «no utilización de un bien o su uso no habitual ponen de manifiesto una riqueza real o potencial cuyo gravamen, en lo que aquí interesa a través de un recargo en el IBI del

puede producir por razones objetivas o subjetivas. En el primer caso, sólo resultará aplicable el art. 31.1 CE; en el segundo, será aplicables conjuntamente los arts. 14 y 31.1 CE, quedando expedita en este último supuesto -y sólo en este último supuesto- la vía de amparo ante el Tribunal Constitucional». En este sentido se ha manifestado el Tribunal Constitucional en la STC 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3 (AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E.: «Artículo 31», cit., pág. 1121).

⁸⁴⁸ El énfasis en la cita es nuestro. AIZEGA ZUBILLAGA entiende este pronunciamiento como una muestra de que el Tribunal Constitucional «admite la existencia de desigualdades tributarias, consecuencia de la utilización extrafiscal del tributo, siempre que esa utilización tenga una justificación». En este caso, «el tratamiento diferenciado se justifica por las propias características de las fincas, es decir, la calificación de la dehesa en deficiente aprovechamiento» (AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, cit., pág. 164).

⁸⁴⁹ Art. 14.5 de la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de Guipúzcoa.

⁸⁵⁰ Resulta lógico el orden en que el Tribunal Constitucional resuelve las distintas tachas de inconstitucionalidad relativas a los principios de capacidad económica e igualdad por cuanto «el examen de la igualdad tributaria presupone indefectiblemente la existencia de un índice o manifestación de riqueza susceptible de ser sometido a imposición» (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5).

territorio histórico de Gipuzkoa, es coherente con el principio de capacidad económica» [FJ 5 a)].

Seguidamente, procede a valorar su compatibilidad con el principio de igualdad. En concreto, el juicio de igualdad se inicia con el «juicio de comparabilidad», esto es, examinando si quien destina una vivienda a residencial habitual y quien no lo hace se hallan en situaciones comparables. El Tribunal Constitucional rechaza que constituyan términos homogéneos de comparación y, en fin, que resulte conculcado el principio de igualdad, puesto que «ambos se encuentran en circunstancias diferentes en cuanto al grado o tipo de utilización de la vivienda, que es un aspecto relevante de cara a determinar su contribución a los gastos públicos mediante un tributo que grava la titularidad del inmueble, como ponen de manifiesto los pronunciamientos citados anteriormente [...]» [FJ 5 a)].

Aunque el Tribunal Constitucional no llega a explicar de manera explícita por qué el tipo de utilización (habitual o no habitual) es una circunstancia que, en el marco de un impuesto que grava la titularidad de un inmueble, justifica una distinta contribución a los gastos públicos, de lo establecido en la sentencia es posible colegir que se rechaza que se trate de situaciones comparables en términos de capacidad económica por cuanto se entiende que la no utilización de un bien es una circunstancia que revela, por sí misma, una capacidad económica que deriva de la renuncia del contribuyente a la renta que podría obtenerse del arrendamiento del inmueble.

A propósito de lo anterior, cabe efectuar un breve comentario en relación con lo señalado por el Tribunal en la citada STC 295/2006. Y es que, como sabemos, el máximo intérprete de la Constitución en este pronunciamiento señala que, para poder apreciar la vulneración del principio de igualdad, el término de comparación debe ser homogéneo y que, tratándose de rentas potenciales, aquellas que «teóricamente pueden percibirse» de inmuebles idénticos, «la identidad de los inmuebles arrastra inexorablemente la identidad de la capacidad económica» (FJ 6). Asimismo, el Tribunal Constitucional considera que es «la existencia de una renta potencial -que no ficticia [...] - lo que permite someterla a imposición en el impuesto sobre la renta de las personas físicas» (FJ 8) y que, en el caso de la cuestión de constitucionalidad objeto de la citada sentencia, «los términos de comparación son homogéneos» (FJ 6). Sin embargo, en esta sentencia el máximo intérprete de la Constitución parece no reparar en que dentro de los inmuebles urbanos no arrendados ni subarrendados que conformaban el ámbito objetivo de aplicación del art. 34 b) de la Ley 18/1991 -precepto en disputa-, se encontraba también la vivienda habitual. Decimos que el Tribunal Constitucional parece no reparar en dicha circunstancia, porque, de lo contrario, es decir, si conscientemente hubiera considerado que la vivienda habitual se encuentra en una situación equivalente a la de cualquier otro inmueble no arrendado, no solo habría llegado a una conclusión contraria a la alcanzada

en estos Autos que ahora nos ocupan, además, tal conclusión habría resultado inconciliable con el propio *iter* argumentativo de la sentencia. La razón es la siguiente: si se concibe la renuncia en sí misma como manifestación de capacidad económica, necesariamente hay que concluir que en el caso de la vivienda habitual no existe renta potencial, sino ficticia o inexistente, ya que su titular, en puridad, no renuncia al rendimiento que podría obtener mediante el arrendamiento del inmueble puesto que el mismo le es necesario para vivir y desarrollarse dignamente.

Por otro lado, el hecho de que el Tribunal Constitucional considere en los Autos referidos, como hiciera años antes en la STC 295/2006, que «la no utilización de un bien o su uso no habitual pone de manifiesto una riqueza real o potencial» equivale a afirmar que el recargo que contempla el art. 14.5 de la Norma Foral 12/1989 grava una manifestación de capacidad económica distinta de la que revela el hecho imponible del IBI⁸⁵¹. Y ello se encuentra en abierta contradicción con lo que ha concluido, con posterioridad, en la STC 4/2019, de 17 de enero, en la que determina que el recargo del IBI de régimen común sobre inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente es un mero «incremento del tipo de gravamen» del impuesto [FJ 6 c)].

A nuestro juicio, el máximo intérprete de la Constitución yerra cuando recurre a la tesis de la «renta potencial (abandonada)» para justificar, en términos de capacidad económica, la exigencia del recargo por dos razones, principalmente: en primer lugar, y al hilo de lo anterior, porque si se trata de un recargo sobre la cuota líquida del IBI, simplemente debería haber determinado que éste respeta el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición porque grava la misma manifestación de capacidad económica que el impuesto principal que le sirve de base (con el que comparte, además, el momento del devengo), esto es, la que revela la titularidad de los bienes inmuebles, aunque en el caso del recargo únicamente se graven aquellos que no constituyen la residencia habitual del contribuyente o de terceros. Y, en segundo lugar, porque no puede ignorarse que no quedan sujetas a gravamen aquellas segundas y posteriores viviendas cuyo propietario cede su uso a un tercero de forma gratuita. En este caso, según la tesis constitucional de la «renta potencial (abandonada)», el propietario del bien también estaría renunciando a la renta que podría obtener si arrendara el inmueble, por lo que se estaría exteriorizando la misma capacidad económica que la revelada por la ausencia de uso o por el uso no habitual del inmueble⁸⁵².

⁸⁵¹ Esto es lo que se concluyó en el ATC 417/2005, de 22 de noviembre. En esta ocasión, el Tribunal Constitucional descartó que el impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas presentara una materia imponible coincidente con la del IBI y, por ende, vulnerara el art. 6.3 LOFCA con base en que se trataba «de un gravamen sobre la “infrautilización” de los solares urbanos o edificaciones ruinosas y no de su mera titularidad como fuente de riqueza susceptible de tributación» (FJ 6).

⁸⁵² Buena prueba de ello es que la titularidad de un inmueble cedido de forma gratuita a un tercero que lo usa como vivienda habitual se vería afectada, al igual que cualquier vivienda vacía o segunda residencia,

Esta problemática, sin embargo, quedaría resuelta de seguirse el planteamiento que hemos desarrollado en la primera parte de este Capítulo, consistente en dejar de identificar la renta potencial con la infrautilización de la propiedad y entender que ésta se encuentra ínsita en cualquier bien inmueble y que, por tanto, su titularidad revela, en abstracto, capacidad económica potencial. Este enfoque que proponemos nos llevaría a afirmar que la titularidad de un inmueble al que su propietario no da uso alguno o da uso no habitual y la titularidad de un inmueble cuyo uso ha sido cedido a un tercero por arrendamiento o por cualquier otro título, efectivamente, *son situaciones comparables en términos de capacidad económica en el marco de cualquier tributo que grave la titularidad de los inmuebles*. En todos los casos mencionados, el bien -que se trata de una segunda o ulterior vivienda del sujeto pasivo del IBI- es susceptible de ser rentabilizado, por lo que constituyen términos equiparables desde el punto de vista de la manifestación de capacidad económica gravada, que sería la capacidad económica que revela la titularidad del elemento patrimonial por su rentabilidad potencial intrínseca. La diferencia entre los elementos de comparación se encuentra en que cuando la vivienda se destina a residencia habitual de un tercero, se está garantizando el acceso a la vivienda y, en fin, se está haciendo efectivo el derecho que garantiza el art. 47 CE, lo que no ocurre cuando la misma no se usa o se utiliza como segunda residencia.

En definitiva, es *la finalidad extrafiscal de la medida tributaria la causa y, por ende, la justificación del distinto trato tributario que reciben idénticas manifestaciones de capacidad económica*. Y este mismo argumento habría servido también para justificar que se grave de manera diferente la titularidad de una vivienda habitual y la de una vivienda no habitual (ya se encuentre totalmente desocupada o se trate de una segunda residencia).

Ciertamente, la titularidad de un inmueble revela, en abstracto, capacidad económica, pues éste, por su propia naturaleza, alberga rentabilidad potencial. Sin embargo, cuando el inmueble del que se es propietario se destina *a fines habitacionales propios*, generalmente, no puede ser rentabilizado y, por consiguiente, no existe la posibilidad real y actual de obtener de él esa utilidad económica individual inherente al derecho de propiedad mientras que el propietario de una vivienda la necesite para vivir y desarrollarse libre y dignamente.

La titularidad de un inmueble que se utiliza como residencia habitual del propietario, aunque pueda reflejar capacidad económica, no revela una capacidad contributiva equiparable a la manifestada a través de la titularidad de un inmueble no constitutivo de la residencia habitual de quien ostenta el derecho a explotarlo económicamente. Podría decirse que, cuando se trata de la imposición patrimonial, la vivienda habitual bien podría entrar dentro del «mínimo no susceptible de imposición

por la imputación de rentas inmobiliarias en el ámbito del IRPF. No obstante, esta situación nunca llegaría a producirse en el Territorio Histórico de Guipúzcoa puesto que, como sabemos, este régimen especial es inexistente tanto en el País Vasco como en Navarra.

[...] genéricamente establecido en el nivel necesario para la existencia, según el esquema de derechos económicos y sociales garantizados en la Constitución»⁸⁵³.

En efecto, a nuestro juicio, el planteamiento anterior justificaría, más que el establecimiento de un recargo sobre viviendas no habituales, la previsión en el IBI de medidas desgravatorias -estamos pensando, incluso, en exenciones- a favor de la vivienda habitual⁸⁵⁴, en la línea de lo previsto en la normativa del IMU italiano, que, constituyendo su hecho imponible la posesión de los inmuebles, deja no sujetas a gravamen las viviendas habituales -no de lujo- distintas de las viviendas de tipo señorial, viviendas en villas y castillos y palacios de eminente valor artístico o histórico⁸⁵⁵. En nuestro caso, entendemos que la articulación técnica correcta sería mediante beneficios fiscales y no a través de la no sujeción al impuesto, ya que, como hemos expuesto, la titularidad de cualquier inmueble -constituya la vivienda habitual o no- equivale a la titularidad de riqueza y, en fin, se traduce, en principio, en capacidad económica apta para ser sometida a gravamen. Distinto es que, por motivos de justicia tributaria (y, en particular, en garantía del derecho a una vivienda digna y adecuada reconocido en el art. 47 CE), resulte conveniente su no imposición o pueda considerarse susceptible de una imposición menor.

En este sentido, cabe traer a colación lo señalado por el máximo intérprete de la Constitución en relación con la reducción de la base imponible del IRPF para garantizar un «mínimo vital de subsistencia» (mínimo personal y familiar), pues el planteamiento es

⁸⁵³ CASADO OLLERO, G.: «Los fines no fiscales de los tributos», cit., pág. 121.

⁸⁵⁴ En este sentido, CALVO ORTEGA aboga por el establecimiento en el IBI de un tipo impositivo reducido para la vivienda habitual, pues no considera justo que la vivienda habitual sea gravada como el resto de las viviendas no habituales (segundas viviendas y viviendas desocupadas de forma permanente) «dado el carácter esencial de aquella en relación con la persona humana», y, habida cuenta de que la vivienda digna y adecuada a la que hace referencia el art. 47 CE «se refiere a la vivienda habitual y no a cualquier vivienda». Concretamente, la propuesta de este autor consiste en establecer un tipo reducido en el IBI para la vivienda habitual que no supere un determinado valor catastral, el cual se aplicaría a petición del contribuyente. Seguidamente, existiría un tipo de gravamen superior para aquella vivienda habitual que excediera de dicho valor catastral, el cual sería, en todo caso, inferior al nuevo tipo general que habría de aplicarse a las viviendas no habituales (CALVO ORTEGA, R.: «Vivienda habitual: aspectos tributarios. Consideraciones críticas», *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2007, págs. 36-38). Por su parte, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, estima que «[n]o resulta acorde con el principio de capacidad económica que la naturaleza de vivienda habitual no se tenga en cuenta como factor indiscutible de modulación de gravamen». Concretamente, esta autora considera que dicha circunstancia «debería reflejarse a través de una bonificación en la cuota o mediante el tipo de gravamen», pues entiende que las bonificaciones previstas para las viviendas de protección oficial y para familias numerosas resultan insuficientes. Asimismo, sostiene que, en general, el «tratamiento de la vivienda en los tributos locales es notoriamente mejorable desde la perspectiva del principio de capacidad económica, en el sentido de que el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales no modula la tributación del inmueble por su especial naturaleza de residencia habitual del contribuyente. Se olvida así la necesaria protección de este bien frente a otros inmuebles derivada del deber que el art. 47 CE impone a los poderes públicos de promover las condiciones necesarias y establecer las normas pertinentes para hacer efectivo el acceso a la vivienda» [GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.ª L.: «La vivienda en los tributos locales», en AA.VV. (Dir. VARONA ALABERN, J. E.): *La fiscalidad de la vivienda en España*, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2012, págs. 710 y 712]. Ello se debe, a nuestro juicio, a que la contribución que realizan los propietarios de las viviendas habituales en el ámbito del IBI no se fundamenta realmente en la capacidad de pago que revela la titularidad del inmueble, sino en el principio del beneficio, esto es, en la necesidad de contribuir a la financiación de los servicios públicos de los que aquéllos disfrutaban como residentes del correspondiente municipio.

⁸⁵⁵ Textualmente, el art. 1, párrafo 740, de la *Legge 27 dicembre 2019, n. 160*, establece: «Il presupposto dell'imposta è il possesso di immobili. Il possesso dell'abitazione principale o assimilata, come definita alle lettere b) e c) del comma 741, non costituisce presupposto dell'imposta, salvo che si tratti di un'unità abitativa classificata nelle categorie catastali A/1, A/8 o A/9». Nuestra es la cursiva.

asimilable⁸⁵⁶. El Tribunal Constitucional señala en la STC 19/2012, de 15 de febrero, que «siendo cierto que toda persona física, desde la primera unidad de renta generada, exterioriza, en abstracto, una capacidad económica susceptible de ser sometida a imposición, también lo es, sin embargo, que su capacidad contributiva, entendida como la aptitud para concurrir al sostenimiento de los gastos del Estado, en un impuesto a través del cual no sólo “se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad”, sino que es “el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE)” (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7; y 7/2010, de 27 de abril, FJ 6), debe producirse una vez superado un determinado umbral de renta que proteja la renta necesaria destinada a la satisfacción de las necesidades vitales del obligado tributario (renta vital de subsistencia), individualmente consideradas o, en su caso, de la unidad familiar»⁸⁵⁷. Como resultado de lo anterior, el Tribunal Constitucional declara justificada la lesión que dicho beneficio fiscal produce en el principio de generalidad que establece el art. 31.1 CE y, en fin, se pronuncia a favor de su conformidad con la Constitución.

En efecto, parece apuntar en esta dirección la parte final del argumentario empleado en los AATC 109/2017, FJ 5 b); 110/2017, FJ 5 b); y 111/2017, FJ 5 b), para rechazar la lesión de la igualdad tributaria, al hacer referencia a lo determinado en el ATC 123/2009, de 28 de abril. Lo anterior, por otra parte, no deja de ser llamativo por cuanto

⁸⁵⁶ En definitiva, el mínimo vital, entendido éste como «la existencia de una cantidad que no puede ser objeto de gravamen, toda vez que la misma se encuentra afectada a la satisfacción de las mínimas necesidades vitales de su titular», es el ejemplo clásico de la «existencia de capacidad económica, pero no de capacidad contributiva» (MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., pág. 126).

⁸⁵⁷ Por su especial interés, interesa reproducir, en su totalidad, la fundamentación del Tribunal Constitucional sobre el particular: «[e]l mínimo vital de subsistencia no sometido a tributación no sólo es, como acabamos de señalar, un elemento inescindible del principio de capacidad económica especialmente relevante en tributos que, como el impuesto sobre la renta, afectan a la renta integral de los sujetos, sino que es fruto de la justicia que como valor del Estado social y democrático reclama el art. 1.1 CE, y como exigencia del sistema tributario impone el art. 31.1 CE, en conexión directa con la garantía de la dignidad de la persona (art. 10.1 CE) y con la obligación de aseguramiento por los poderes públicos de la protección de la familia (art. 39.1 CE). No podría calificarse de justo un Estado que se denominara como “social y democrático de Derecho” si privase a sus ciudadanos, a través de su sistema tributario, de la renta mínima de supervivencia, so pretexto del deber de contribuir a los gastos generales, pues con ello no sólo perdería su legitimidad política y democrática sino que atentaría a la esencia misma de la dignidad humana. Hemos afirmado, a este respecto, que el respeto a la dignidad humana se ha configurado por nuestro texto constitucional como el primero de los fundamentos del orden político y de la paz social al cual repugna “que la efectividad de los derechos patrimoniales se lleve al extremo de sacrificar el mínimo vital del deudor, privándole de los medios indispensables para la realización de sus fines personales así como en la protección de la familia, el mantenimiento de la salud y el uso de una vivienda digna y adecuada, valores éstos que, unidos a las prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad que debe garantizar el régimen público de Seguridad Social, están constitucionalmente consagrados en los arts. 39, 41, 43 y 47 de la Constitución, y obligan a los poderes públicos, no sólo al despliegue de la correspondiente acción administrativa prestacional, sino además a desarrollar la acción normativa que resulte necesaria para asegurar el cumplimiento de esos mandatos constitucionales, a cuyo fin resulta razonable y congruente crear una esfera patrimonial intangible a la acción ejecutiva de los acreedores que coadyuve a que el deudor pueda mantener la posibilidad de una existencia digna” (STC 113/1989, de 22 de junio, FJ 3). Con base en esta doctrina debemos afirmar ahora que la exigencia constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no legitima a los poderes públicos, garantes de la dignidad de la persona y de la protección de la familia, a someter a tributación la renta de las personas desde su primera unidad económica, sino sólo a partir de un mínimo vital de subsistencia, inmune a su acción, que les permita satisfacer sus necesidades más básicas en garantía de una existencia digna» (STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4).

ya se había rechazado previamente la quiebra del principio de igualdad al no superarse el juicio inicial de comparabilidad.

En este pronunciamiento de 2009, el Tribunal Constitucional examina si la posibilidad que el primer párrafo del art. 72.4 TRLRHL otorga a los Ayuntamientos para la fijación de tipos impositivos diferenciados atendiendo a los usos establecidos en la normativa catastral⁸⁵⁸ podría vulnerar el principio de igualdad en la contribución de las cargas públicas por el hecho de excluir de tal autorización a los inmuebles de uso residencial⁸⁵⁹. El Tribunal Constitucional señala en los AATC atinentes al recargo del IBI de Guipúzcoa que, pese a que «en tal caso la diferencia de trato se establecía entre inmuebles residenciales y no residenciales, distinción que este Tribunal reputaba legítima desde el punto de vista del artículo 31.1 CE, la misma ratio nos lleva a aceptar ahora la posibilidad de que, dentro de los inmuebles residenciales, se diferencie entre los que constituyen residencia habitual y los que no, aplicando un mayor gravamen en el IBI a los segundos, como hace el artículo 14.5 de la Norma Foral 12/1989».

En concreto, en el ATC 123/2009 se concluye que «aun pudiendo ser iguales los términos de comparación [inmuebles de uso residencial respecto de inmuebles de uso no residencial] desde un punto de vista puramente económico, existe *una diferencia que no les hace comparables*, cual es, como así señala el Fiscal General del Estado, *el propio uso o destino de los bienes inmuebles*. Pero no sólo eso. Debe tenerse presente, de un lado, que *la Constitución otorga una especial protección a la vivienda (art. 47), ordenando a los poderes públicos la adopción de las medidas necesarias encaminadas a tal fin*, razón por la cual ningún óbice existe desde un punto de vista constitucional para que se otorgue un trato más favorable a un bien inmueble de uso residencial, *circunstancia ésta que ya sería suficiente por sí sola para legitimar la disparidad de trato [...]*» (FJ 5)⁸⁶⁰.

En resumidas cuentas, en este ATC 123/2009 se acaba señalando que la especial protección a la vivienda es justificación suficiente, por sí misma, para legitimar un trato distinto a situaciones iguales. Y, en la medida en que los AATC 109/2017, FJ 5 b); 110/2017, FJ 5 b); y 111/2017, FJ 5 b) se hacen eco de lo dispuesto en él, podemos extraer como conclusión que, de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, se infiere que hacer efectivo el derecho a una vivienda digna y adecuada que proclama el art. 47 CE es *fundamento bastante* para favorecer fiscalmente al inmueble de uso residencial y,

⁸⁵⁸ El tenor literal del art. 72.4 TRLRHL, párrafo primero, dispone: «Dentro de los límites resultantes de lo dispuesto en los apartados anteriores, los ayuntamientos podrán establecer, para los bienes inmuebles urbanos, excluidos los de uso residencial, tipos diferenciados atendiendo a los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones. Cuando los inmuebles tengan atribuidos varios usos se aplicará el tipo correspondiente al uso de la edificación o dependencia principal».

⁸⁵⁹ El órgano judicial que plantea la cuestión de inconstitucionalidad aduce la vulneración de los arts. 14 y 31.1 CE, aunque, en rigor, y por los motivos ya expuestos, únicamente se podría invocar este último precepto.

⁸⁶⁰ La cursiva es nuestra.

especialmente, al que se destina a residencia habitual. Sin embargo, más que de otorgar un trato más favorable, de lo que se trata es, en rigor, de establecer una mayor carga tributaria y, por tanto, conceder un trato más desfavorable a los inmuebles no residenciales frente a los residenciales, y a los inmuebles residenciales que no se utilizan como residencia habitual respecto de aquellos en los que se reside habitualmente⁸⁶¹.

A mayor abundamiento, los AATC 109/2017, FJ 5 b); 110/2017, FJ 5 b); y 111/2017, FJ 5 b), hacen referencia al ATC 417/2005, de 22 de noviembre, en el entendimiento de que, aunque «la infracción constitucional que allí se estudiaba era la del artículo 6.3 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas, el tema enjuiciado era *la aplicación de una distinta carga tributaria, por motivos extrafiscales, en función del uso (o falta de uso) de un bien inmueble*», y acaba señalando que «de la misma forma que en tal caso este Tribunal estimó como legítimo desincentivar fiscalmente el que no se diera a los solares un determinado uso, a igual conclusión se ha de llegar en el presente supuesto para las viviendas que no son residencia habitual del sujeto pasivo o de un tercero»⁸⁶².

En suma, de los pronunciamientos referidos en los que se enjuicia una posible vulneración del principio de igualdad a causa de incrementos de carga tributaria por motivos extrafiscales se infiere, por un lado, que, aun cuando nos encontremos ante capacidades económicas idénticas, bastaría con aducir el distinto uso al que se destinan los inmuebles para poder descartar que se trate de situaciones comparables y, a la postre, que se conculque el principio de igualdad tributaria. En resumidas cuentas, se trata de la aplicación, a *sensu contrario*, de la jurisprudencia sentada por el Tribunal Constitucional

⁸⁶¹ En este sentido, apunta GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO que «la necesaria protección que deben dispensar los poderes públicos a la vivienda con la finalidad de garantizar su acceso se limita, en el ámbito del IBI, a la posibilidad de gravar de forma suplementaria los inmuebles que no tienen un uso residencial. Pero los poderes públicos no asumen a este respecto una política activa en orden a disminuir el gravamen que recae sobre las viviendas, ya fuese en la regulación de las deducciones fiscales o del establecimiento del tipo de gravamen» [GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.^a L.: «La vivienda en los tributos locales», cit., pág. 713].

⁸⁶² La cursiva es nuestra. Procede recordar que Tribunal Constitucional en aquel pronunciamiento relativo al ya derogado impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas declara que éste pretende «disuadir el incumplimiento de las obligaciones que la normativa autonómica de Extremadura impone a los titulares de los bienes inmuebles descritos, buscando estimular una utilización racional, eficaz y eficiente del suelo, vinculándose así a la verdadera aptitud de cada sujeto para cumplir con las obligaciones inherentes a la función social de los bienes inmuebles de su propiedad» (ATC 417/2005, de 22 de noviembre, FJ 6). Y, prosigue señalando que «[a] este carácter extrafiscal del impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas alude la Exposición de motivos de la Ley 9/1998, en virtud de la cual el tributo se articula como una medida que, complementando las ya existentes en el campo urbanístico, “proporcione una respuesta eficaz frente a la insolidaria y asocial conducta de aquellos titulares de suelo incumplidores de su deber de edificar”, medida extrafiscal que se adopta por la Comunidad Autónoma para la eficaz salvaguardia de la función social de la propiedad (art. 33.2 CE), en cumplimiento de la obligación de todos los poderes públicos de velar por la “utilización racional de todos los recursos naturales” (art. 45.2 CE) y del mandato de que todos los españoles tengan derecho al disfrute de una vivienda digna y adecuada (art. 47 CE), para los cual los poderes públicos han de establecer las condiciones y normas oportunas para hacer real y operativo ese derecho [arts. 148.1.13^a CE, y 1.2, 6.2.a) y 7.1.2 del Estatuto de Autonomía de Extremadura]» (FJ 6).

relativa al derecho de igualdad del art. 14 CE, según la cual deben «considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional»⁸⁶³.

No obstante, en nuestra opinión, el juicio de igualdad llevado a cabo en esta jurisprudencia constitucional a la que hemos referencia en estas páginas resulta errado por cuanto ignora que las discriminaciones enjuiciadas se producen en el concreto ámbito de los tributos y, por ende, respecto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE, lo que implica que *el juicio de comparabilidad ha de efectuarse estrictamente desde el punto de vista de la concreta capacidad económica gravada por el tributo*⁸⁶⁴ y, por tanto, *sin tomar en consideración aspectos relativos al uso o destino del bien*, relacionados, en fin, con la finalidad extrafiscal perseguida.

Por otro lado, de lo expuesto resulta que, en todo caso, *la finalidad extrafiscal de una medida tributaria se considera, prácticamente de forma automática, justificación objetiva y razonable de la disparidad de trato, lo que impide entender vulnerado el principio de igualdad tributaria*. El Tribunal Constitucional limita así el juicio de igualdad tributaria únicamente al examen de la razonabilidad de la justificación de la diferencia de trato, esto es, queda reducido a «la mera prohibición del trato deliberadamente discriminatorio (interdicción de la arbitrariedad) que opera sólo frente a aquellas situaciones “cuando arbitrariamente se establecen discriminaciones entre contribuyentes respecto de los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación” (AATC 230/1984 y 392/1984; STC 8/1986, entre otras muchas)»⁸⁶⁵.

De esta forma, es evidente que el control de constitucionalidad concerniente a la observancia del principio de igualdad tributaria, entendido como una «prohibición de

⁸⁶³ De acuerdo con la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional «[l]os rasgos esenciales del derecho a la igualdad del art. 14 CE se pueden resumir así: a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el derecho a la igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el derecho a la igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (SSTC 253/2004, de 22 de diciembre, FJ 5; 61/2013, FJ 4 a), y 156/2014, FJ 4)» [STC 91/2019, de 3 de julio, FJ 4 a)].

⁸⁶⁴ Por todas, SSTC 295/2006, de 11 de octubre, FFJJ 5-7; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 4.

⁸⁶⁵ RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia (Igualdad tributaria del art. 31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*, Marcial Pons, Madrid, 2011, pág. 241.

discriminaciones arbitrarias»⁸⁶⁶ o carentes de justificación suficiente, no resulta difícil de superar pues basta que dicha finalidad constituya un fin constitucionalmente legítimo y, en fin, que la desigualdad sea «simple corolario de la finalidad perseguida»⁸⁶⁷. Por consiguiente, resulta razonable que autores como AIZEGA ZUBILLAGA hayan denunciado que «el principio de igualdad no podrá ejercer un verdadero y efectivo papel como principio de justicia tributaria, si una posible lesión del principio, y, por tanto, una posible declaración de ilegitimidad de la norma tributaria es salvada oponiendo a dicha desigualdad una finalidad constitucional genéricamente prevista». El citado autor entiende que «el valor garantístico y de interdicción a la arbitrariedad que el principio de igualdad intrínsecamente supone, no puede quedar reducido a que se oponga a la desigualdad, una finalidad reconocida constitucionalmente, para cuya consecución pueden existir diferentes mecanismos, entre ellos, el tributario»⁸⁶⁸.

2.2.2. La integración de las exigencias del principio de proporcionalidad en el contenido del principio de igualdad tributaria

Precisamente por esta razón, no han faltado autores en nuestro país que, inspirados en la doctrina científica alemana y en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal de Alemania [*Bundesverfassungsgericht*; en adelante, BVerfG], han abogado por la integración de las exigencias del principio de proporcionalidad en el control de constitucionalidad del respeto al principio de igualdad tributaria cuando se trata de la utilización del tributo para fines extrafiscales⁸⁶⁹.

⁸⁶⁶ PALAO TABOADA, C.: «Nueva visita al principio de capacidad contributiva», cit., pág. 776.

⁸⁶⁷ STC 23/1989, de 2 de febrero, FJ 5.

⁸⁶⁸ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, cit., pág. 166.

⁸⁶⁹ En nuestro país, integran esta corriente doctrinal, entre otros, HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, cit., págs. 162-172; LUCAS DURÁN, M.: «Gravámenes sobre nuevas materias imposables, justicia fiscal y distribución competencial entre distintos poderes tributarios», en AA.VV. (Coord. PATÓN GARCÍA, G.): *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, CISS, Wolters Kluwer, Madrid, 2016, pág. 770; VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, cit., págs. 85-89; AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, cit., pág. 166; y PITTEN VELLOSO, A.: *El principio de igualdad tributaria. De la Teoría de la Igualdad al Control de las Desigualdades en la Imposición*, cit., págs. 345-357. Tradicionalmente, el BVerfG también limitaba las exigencias del principio de igualdad a la interdicción de la arbitrariedad. Sin embargo, con posterioridad fue sentando una nueva fórmula, denominada, en alemán, «*neue Formel*», más exigente «respecto a los fundamentos necesarios para justificar los tratamientos dispares, por conllevar un examen de proporcionalidad y demandar que la justificación se efectúe con base en consideraciones concernientes al peso y a la importancia de los principios involucrados» (PITTEN VELLOSO, A.: *El principio de igualdad tributaria. De la Teoría de la Igualdad al Control de las Desigualdades en la Imposición*, cit., págs. 59 y 63). Igualmente, AIZEGA ZUBILLAGA, aunque admite que el BVerfG originalmente había interpretado el principio de igualdad como prohibición de arbitrariedad o, lo que es lo mismo, como la exigencia de que la desigualdad encuentre una justificación objetiva, señala que, con posterioridad, ha ido introduciendo los postulados del principio de proporcionalidad a fin de limitar la discrecionalidad del legislador. Y, en el concreto ámbito de los tributos con fines no fiscales, el BVerfG «no ha dejado la utilización extrafiscal del tributo al libre albedrío del legislador, sino que ha exigido que cuando el legislador persiga con la norma

Como tuvimos ocasión de exponer en el Capítulo primero de este trabajo cuando analizamos el papel que juega la proporcionalidad en la garantía del contenido esencial del derecho de propiedad (art. 33 CE en relación con el art. 53.1 CE), cabe recordar que el cumplimiento del principio de proporcionalidad exige valorar la superación consecutiva de tres juicios, que consisten en verificar «si la medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); si, además, es necesaria, en el sentido de que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia (juicio de necesidad); y, finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto (juicio de proporcionalidad en sentido estricto)» (por todas, STC 112/2021, de 13 de mayo, FJ 6).

Pues bien, según este sector doctrinal, la desigualdad producida por la utilización del tributo para la consecución de fines extrafiscales, además de estar justificada por una finalidad prevista en un precepto constitucional, debería resultar adecuada, necesaria y proporcionada al fin que se pretende conseguir⁸⁷⁰. En concreto, la superación del *juicio de idoneidad* exigiría que la medida tributaria resultara «apta, adecuada o idónea para lograr la finalidad perseguida»⁸⁷¹, lo que en la práctica significaría que la finalidad extrafiscal que se predica del impuesto debería encontrar conveniente reflejo en la configuración de sus elementos esenciales. Particularmente, algunos autores coinciden en la importancia de la configuración de los elementos de cuantificación para lograr la adecuación de la medida al fin pretendido, de modo que la carga tributaria disminuya conforme la conducta del contribuyente se acomoda a la finalidad extrafiscal perseguida y, a la inversa, aumente conforme resulta más perjudicial⁸⁷².

Por su parte, la superación del *juicio de necesidad* supondría constatar que no es posible alcanzar la finalidad extrafiscal perseguida por el tributo mediante una medida menos gravosa pero igualmente eficaz⁸⁷³. A este respecto, advierte VARONA

tributaria una finalidad distinta de la recaudatoria deberá observar los dictados del principio de proporcionalidad» (AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, cit., págs. 160, 161, y 186).

⁸⁷⁰ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, cit., pág. 166.

⁸⁷¹ *Ibidem*, pág. 187.

⁸⁷² Uno de estos autores es VARONA ALABERN, quien sostiene que la adecuación del impuesto a la finalidad extrafiscal exige «que los aspectos extrafiscales estén armónicamente representados en los elementos esenciales del tributo, especialmente en los cuantitativos, de tal modo que conforme la conducta del contribuyente sea más perjudicial para la finalidad extrafiscal, mayor también sea la carga tributaria» (VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, cit., pág. 86). En sentido parecido, HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, cit., pág. 166.

⁸⁷³ VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, cit., pág. 86. Por su parte, PITTEN VELLOSO considera que el control de necesidad se traduce en que «el legislador solamente estará habilitado a establecer tributos y normas extrafiscales cuando las medidas no fiscales no sean aptas para promover el fin o impliquen restricciones más severas de derechos y garantías constitucionales», lo que, en

ALABERN que el tributo extrafiscal raramente quebrantará esta condición dado el amplio margen de actuación de que dispone el legislador en materia socio-económica, y habida cuenta de que «el tributo, a pesar de ser una figura coactiva, no pretende desterrar bruscamente la conducta indeseada, sino sólo reducirla de forma tendencial; de ahí que no posea la radicalidad de las sanciones y resulte menos lesiva con los derechos de los ciudadanos»⁸⁷⁴.

Por último, el *juicio de proporcionalidad en sentido estricto* ha sido explicado gráficamente por algún autor como aquél que «en términos empresariales se definiría como un análisis de costes y beneficios. El coste estaría compuesto, por el lado negativo de la medida tributaria, es decir, la lesión, o no respeto, de las reglas del principio de capacidad económica e igualdad tributaria. El beneficio, en cambio, es el logro de la finalidad perseguida con la medida tributaria. Se trata de realizar una ponderación de los bienes e intereses en conflicto, el interés general que subyace en la finalidad constitucional perseguida y la posición jurídica individual, es decir, el respeto de la capacidad económica y la igualdad»⁸⁷⁵. Asimismo, se ha interpretado como la exigencia de que «la carga fiscal guarde adecuada relación con la conducta contraria a la finalidad extrafiscal, de tal modo que aquélla deberá aumentar conforme más agresiva sea la referida conducta y viceversa, y ello con la debida medida. La lesión a la propiedad que provoca el tributo no debe ser más que la necesaria para alcanzar la finalidad extrafiscal»⁸⁷⁶.

Particularmente, se ha defendido que el juicio de proporcionalidad tendría cabida en la última de las exigencias del principio de igualdad, que, como sabemos, exige que la diferencia de trato, además de responder a una justificación objetiva y razonable, resulte proporcionada a la finalidad perseguida. Téngase en cuenta, a este respecto, que si bien es cierto que el Tribunal Constitucional efectúa, por lo que a las medidas tributarias extrafiscales se refiere, un mero juicio de arbitrariedad o «análisis de la razonabilidad del factor diferencial escogido por el legislador, deducido en función de los fines perseguidos

fin, significa que «la creación de normas tributarias extrafiscales debe ser una solución de última ratio y no la regla» (PITTEN VELLOSO, A.: *El principio de igualdad tributaria. De la Teoría de la Igualdad al Control de las Desigualdades en la Imposición*, cit., pág. 354).

⁸⁷⁴ VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, cit., pág. 86.

⁸⁷⁵ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, cit., pág. 190. Por su parte, VARONA ALABERN entiende que el requisito de la proporcionalidad en sentido estricto exige que «la carga fiscal guarde adecuada relación con la conducta contraria a la finalidad extrafiscal, de tal modo que aquélla deberá aumentar conforme más agresiva sea la referida conducta y viceversa, y ello con la debida medida. La lesión a la propiedad que provoca el tributo no debe ser más que la necesaria para alcanzar la finalidad extrafiscal» (VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, cit., pág. 88). Y, en fin, PITTEN VELLOSO entiende la proporcionalidad *stricto sensu* como la necesidad de que «los fines perseguidos tengan, en el caso concreto, un peso más significativo que el del principio de igualdad (y de los demás principios eventualmente afectados)» (PITTEN VELLOSO, A.: *El principio de igualdad tributaria. De la Teoría de la Igualdad al Control de las Desigualdades en la Imposición*, cit., pág. 356).

⁸⁷⁶ VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, cit., pág. 88.

por este»⁸⁷⁷, no es menos cierto que, al exponer su canon de enjuiciamiento, ha venido insistiendo en que «para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos» [entre las principales, en este sentido, SSTC 253/2004, de 22 de diciembre, FJ 5; 61/2013, de 14 de marzo, FJ 4 a); 156/2014, de 25 de septiembre, FJ 4, y STC 91/2019, FJ 4; 74/2020, de 29 de junio, FJ 3].

Es innegable, pues, que la proporcionalidad constituye un elemento integrante del juicio constitucional de igualdad. Ello responde a que el Tribunal Constitucional, desde la STC 22/1981, de 2 de julio, FJ 3⁸⁷⁸, se ha hecho eco de la doctrina que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos había construido en relación con el art. 14 CEDH, la cual, en apretada síntesis, podría resumirse en que la diferencia de trato entre sujetos que se encuentran en una situación comparable es discriminatoria si no cuenta con una justificación objetiva y razonable, esto es, (1) si no persigue un fin legítimo; o (2) si no existe una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin que se pretende alcanzar⁸⁷⁹ (juicio de proporcionalidad en sentido estricto⁸⁸⁰). Así pues, el Tribunal Constitucional señala que «el principio de igualdad, no solo exige que la diferencia de trato resulte objetivamente justificada, sino también que supere un juicio de

⁸⁷⁷ RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO FERRER, M.; FERNÁNDEZ LÓPEZ, M.^a F.: «La igualdad ante la ley y en aplicación de la ley», en AA.VV. (Dir. RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M.; CASAS BAAMONDE, M.^a E.): *Comentarios a la Constitución Española*, tomo I, Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid, 2018, pág. 345.

⁸⁷⁸ Textualmente, señala el Tribunal Constitucional en el citado pronunciamiento: «Ahora bien, aunque es cierto que la igualdad jurídica reconocida en el art. 14 de la Constitución vincula y tiene como destinatario no sólo a la Administración y al Poder Judicial, sino también al Legislativo, como se deduce de los arts. 9 y 53 de la misma, ello no quiere decir que el principio de igualdad contenido en dicho artículo implique en todos los casos un tratamiento legal igual con abstracción de cualquier elemento diferenciador de relevancia jurídica. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha señalado, en relación con el art. 14 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, que toda desigualdad no constituye necesariamente una discriminación. El art. 14 del Convenio Europeo -declara el mencionado Tribunal en varias de sus Sentencias- no prohíbe toda diferencia de trato en el ejercicio de los derechos y libertades: la igualdad es sólo violada si la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable, y la existencia de dicha justificación debe apreciarse en relación a la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo darse una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida» (FJ 3).

⁸⁷⁹ SANTAMARÍA ARINAS, R.; BOLAÑO PIÑEIRO, M.^a C.: «Artículo 14. Prohibición de discriminación», en AA.VV. (Dir. LASAGABASTER HERRARTE, I.): *Convenio Europeo de Derechos Humanos. Comentario sistemático*, 3.^a ed., Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2015, pág. 767.

⁸⁸⁰ EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS: *Guide on Article 14 of European Convention on Human Rights and on Article 1 of Protocol No. 12 to the Convention. Prohibition of discrimination*, 31 de diciembre de 2020, pág. 18. Disponible en:

https://echr.coe.int/Documents/Guide_Art_14_Art_1_Protocol_12_ENG.pdf (consultado por última vez el día 10/08/2021).

proporcionalidad en sede constitucional sobre la relación existente entre la medida adoptada, el resultado producido y la finalidad pretendida» (STC 1/2021, de 25 de enero, FJ 3).

Sin embargo, por lo que a nosotros respecta, no creemos que la integración de las exigencias del principio de proporcionalidad en el contenido del principio de igualdad pueda ir más allá de dotar de virtualidad las exigencias ya presentes en la doctrina constitucional y, en consecuencia, velar por que las consecuencias del tratamiento desigual sean adecuadas y proporcionadas a la finalidad extrafiscal perseguida por el tributo. Es decir, habida cuenta de que nos estamos refiriendo a la igualdad en la ley o ante la ley, es decir, «como límite frente al legislador»⁸⁸¹ -y no a la «igualdad en aplicación de la ley»⁸⁸²-, y de que no nos encontramos ante cualquier vulneración del derecho fundamental a la igualdad (art. 14 CE), sino ante la quiebra de la igualdad frente al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE), el cual actúa como un límite interno al derecho de propiedad privada, pensamos que, del mismo modo que en su momento descartamos que fuesen exigibles los tres pasos sucesivos que conforman el juicio de proporcionalidad -en sentido amplio-, cuando se trata de determinar si una determinada medida legal de delimitación del contenido del derecho de propiedad respeta la garantía que establece el art. 53.1 CE, en esta sede tampoco resulta imperativa su escrupulosa aplicación⁸⁸³.

A propósito de lo anterior, cabe traer a colación lo dispuesto en la STC 112/2021, de 13 mayo, en la que se deja claro que «ni en la delimitación de la función social de la propiedad (art. 33.2), ni en la regulación del ejercicio de actividades económicas (art. 38), el legislador está sujeto *ex Constitutione* al test de proporcionalidad que invocan los recurrentes, sino a un canon de justo equilibrio, razonabilidad o adecuación de las medidas al objetivo perseguido, y al respeto del contenido esencial de ambos derechos (art. 53.1 CE)» (FJ 6). Así pues, el Tribunal concibe ese «canon del justo equilibrio» como equivalente al «canon de la razonabilidad» empleado, entre otras, en STC 111/2017,

⁸⁸¹ JIMÉNEZ CAMPO, J.: «La igualdad jurídica como límite frente al legislador», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 9, 1983, pág. 71. Explica este autor que «[e]n el Derecho constitucional contemporáneo, la discusión acerca de la igualdad ante la ley parece girar, en una primera observación, en torno a una categoría tradicional: *la racionalidad*. [...] [E]l problema se concretaría en determinar cuál sea el fundamento -*la ratio*- para la delimitación por el legislador del ámbito personal de aplicación de sus disposiciones y cuál también, según algunos, la “proporcionalidad” entre aquella *ratio* y las consecuencias jurídicas imputadas» (JIMÉNEZ CAMPO, J.: «La igualdad jurídica como límite frente al legislador», *Revista Española de Derecho Constitucional*, cit., pág. 72).

⁸⁸² Bien es sabido que «[e]l mandato de igualdad no solo se dirige a los poderes públicos normadores, sino también a los poderes públicos en el momento de la aplicación de las normas jurídicas», y esto es «lo que se ha venido en llamar igualdad en la aplicación de la ley» (RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO FERRER, M.; FERNÁNDEZ LÓPEZ, M.ª F.: «La igualdad ante la ley y en aplicación de la ley», cit., pág. 348). En otras palabras, se trata de la igualdad que se proyecta «sobre el aplicador del Derecho, sobre la Administración y la jurisdicción» (JIMÉNEZ CAMPO, J.: «La igualdad jurídica como límite frente al legislador», *Revista Española de Derecho Constitucional*, cit., pág. 72).

⁸⁸³ Esta idea ha sido desarrollada en el primer Capítulo de este trabajo, al cual nos permitimos remitirnos en este momento.

de 5 de octubre. FJ 4 b), en aras del enjuiciamiento de «la constitucionalidad de las leyes desde la perspectiva de la libertad de empresa constitucionalmente garantizada», el cual se resume en que «“[...] [l]as condiciones que se establezcan deben ajustarse a un canon de razonabilidad en el sentido de que respondan a un objetivo constitucionalmente legítimo y sean idóneas o adecuadas para conseguirlo sin que su intensidad llegue al punto de suponer un impedimento práctico del libre ejercicio de la actividad económica [...]”» (FJ 6).

En definitiva, a nuestro entender, la legitimidad de la distinta tributación de idénticas manifestaciones de capacidad económica que produce la exigencia de un impuesto con fines de ordenación requiere (1) que la diferencia de trato resulte idónea o adecuada para la consecución de un fin constitucionalmente legítimo, es decir, que resulte coherente con una finalidad extrafiscal amparada en la Constitución (medida-fin); y (2) que los resultados que deriven de dicha discriminación no resulten «especialmente gravosos o desmedidos» con respecto a la finalidad pretendida (medida-resultado-fin).

a) La necesaria concreción de la verdadera finalidad -principal- del tributo o, lo que es igual, del fin constitucionalmente legítimo perseguido: la justificación de la exacción extrafiscal

Antes que nada, es imprescindible una adecuada dilucidación del propósito o finalidad principal del tributo, pues sólo de esta forma se estará en disposición de determinar, primeramente, si se trata de un fin constitucionalmente legítimo, por encontrar respaldo en el Texto Fundamental y, con posterioridad, si el criterio diferenciador en cuestión se encuentra en consonancia con dicho fin.

El método para proceder a dicha concreción lo encontramos en la propia jurisprudencia constitucional, ya que la concurrencia o no de fines extrafiscales en el tributo es un elemento relevante de cara a valorar la tacha de inconstitucionalidad derivada de la vulneración de los límites al poder tributario de las Comunidades Autónomas que comportan las prohibiciones de doble imposición contenidas en los apartados 2 y 3 del art. 6 LOFCA.

A este respecto, el Tribunal Constitucional ha venido insistiendo -ya lo hemos apuntado en varias ocasiones- en que «lo determinante para poder identificar la tipología del tributo y, concretamente, uno con fines específicos o extrafiscales no es el anuncio de dicha finalidad en el preámbulo de las normas tributarias, sino que es preciso siempre un examen de su estructura del hecho imponible y también los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible, y el resto de elementos de cuantificación (por todas, STC 60/2013, FJ 3)» [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c)]. En otras palabras, para determinar la finalidad extrafiscal de un tributo es preciso atender «al reflejo que dicha finalidad extrafiscal encuentre en los elementos centrales de la estructura del tributo

[...]» (STC 125/2021, de 3 de junio, FJ 4), ya que «lo que diferencia un impuesto fiscal de uno extrafiscal es que el primero tiene como principal objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago, mientras que el segundo pretende, además, modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello, [...] y exige que la estructura del tributo arbitre instrumentos dirigidos a la consecución de la finalidad perseguida, gravando la capacidad económica [...]» [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c)].

En particular, el máximo intérprete de la Constitución ha considerado que «[b]uena prueba del carácter extrafiscal del tributo cuestionado es *la vinculación de la tributación establecida a la consecución de la finalidad pretendida*»⁸⁸⁴. Y ésta se consigue, por un lado, cuando, a través de una adecuada configuración del presupuesto de hecho y de los supuestos de no sujeción y exención, el tributo extrafiscal se hace recaer sobre todos aquellos que incumplen el fin perseguido por el impuesto⁸⁸⁵. Y, por otro lado, cuando, mediante los elementos de cuantificación del tributo, «se atemper[a] el gravamen a la conducta de los sujetos»⁸⁸⁶, esto es, cuando su cuantía se determina en función de la intensidad con la que el contribuyente afecta al bien jurídico que se intenta proteger (ya sea el medio ambiente, la función social de la propiedad o cualquier otro), y no de acuerdo con la capacidad económica revelada al realizarse el hecho imponible del impuesto⁸⁸⁷. En otras palabras, *se logra el nexo entre tributación y finalidad extrafiscal cuando es ésta y no la capacidad económica la medida o criterio de la imposición* de forma que «a medida que se logra la finalidad perseguida, [...] disminuye su virtualidad recaudatoria»,

⁸⁸⁴ ATC 417/2005, de 22 de noviembre, FJ 6. La cursiva es nuestra.

⁸⁸⁵ La conocida STC 289/2000, de 30 de noviembre, relativa al impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (conocido como IBIAMA) y, posteriormente, la STC 179/2006, de 13 de junio, concerniente al homólogo impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente descartan el carácter extrafiscal de sendos tributos con base en que «[s]i lo efectivamente gravado fuese la actividad contaminante se habrían sometido a imposición todas aquellas instalaciones, cualquiera que fuese la clase de actividad a la que se hallasen afectas, que de alguna manera pudiesen atentar contra ese medio ambiente, buscando un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas dañinas o protectoras del entorno ecológico en el que se desenvuelve la actividad» (STC 289/2000, FJ 5; y, en el mismo sentido, STC 179/2006, FJ 7). Por su parte, en el ATC 417/2005, de 22 de noviembre, atinente al impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas de la Comunidad Autónoma de Extremadura, se constata la referida vinculación en la medida en que «quienes cumplen con su obligación de edificar un solar o restaurar una edificación declarada en ruina en el plazo legalmente establecido (de cuatro años) quedan liberados de la obligación tributaria, estando gravados únicamente quienes, por su propia voluntad, optan por no cumplir con la misma» (FJ 6).

⁸⁸⁶ STC 179/2006, de 13 de junio, FJ 7.

⁸⁸⁷ Asimismo, otra de las razones que llevan al Tribunal Constitucional a descartar en la STC 179/2006, de 13 de junio, que el impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan sobre el medio ambiente, gravara efectivamente la actividad contaminante es que «la magnitud del gravamen no la determina entonces la mayor o menor incidencia en el medio ambiente de las instalaciones sometidas a tributación, sino única y exclusivamente la mayor o menor facturación, producción, o número de instalaciones de las actividades gravadas, por lo que, al igual que concluimos en la STC 289/2000, con relación al impuesto balear sobre instalaciones que afectan al medio ambiente, la forma de determinación de la base imponible pone de relieve que el tributo cuestionado “no grava realmente la actividad contaminante, ya que la capacidad de contaminar no depende de la cuantía de los ingresos brutos” (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6), y añadimos ahora, ni de la facturación ni del número de instalaciones» (FJ 8).

evidenciando que «la *intentio legis* del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos»⁸⁸⁸.

A este respecto, cabe resaltar, por su lucidez, lo establecido en la STC 125/2021, de 3 de junio, en relación con el impuesto catalán sobre estancias en establecimientos turísticos. El Tribunal Constitucional concluye en esta sentencia que la «finalidad extrafiscal de mejora de la competitividad de Cataluña como destino turístico (y de garantía de su sostenibilidad)» que se quiere atribuir a este tributo propio autonómico «no se aprecia en el hecho imponible (que grava sin más el consumo de servicios de alojamiento en establecimientos turísticos) ni en sus elementos cuantificadores, ya que la cuantía del impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos aumenta en función no solo del tiempo de estancia sino de la categoría del establecimiento turístico utilizado por los contribuyentes. Es precisamente porque es *la capacidad económica gravada en el hecho imponible* (y no la finalidad extrafiscal) la que funciona como *criterio de imposición*, la razón por la que este impuesto posee una finalidad primordialmente recaudatoria» [STC 125/2021, de 3 de junio, FJ 4 C.d)]⁸⁸⁹.

En términos de igualdad tributaria, la finalidad extrafiscal viene a ser *la razón y, en fin, la justificación del distinto tratamiento tributario que el impuesto otorga a idénticas manifestaciones de capacidad económica*⁸⁹⁰. La finalidad extrafiscal justifica las discriminaciones que en su virtud se producen en el seno de los impuestos de ordenación, pues esas desigualdades de trato que encuentran explicación en ella son

⁸⁸⁸ El Tribunal Constitucional, en la tantas veces mencionada STC 37/1987 relativa al ITI, se pronuncia por primera vez sobre la denominada función extrafiscal del sistema tributario, y esboza lo que podríamos considerar como rasgos definitorios de este tipo de prestaciones. Precisamente, son estas dos circunstancias las que llevan al Pleno a considerar que el tributo examinado constituye a todas luces un tributo «con finalidad no predominantemente recaudatoria o extrafiscal». Por un lado, constata que el art. 36.7 de su Ley reguladora (la Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria) «exime precisamente del pago del tributo las fincas rústicas o explotaciones agrarias que se encuentren “ya sometidas a un plan de mejora o intensificación de cultivos, tanto de carácter forzoso como voluntario, aprobado por la Administración Autónoma y en fase de ejecución”», en coherencia con la finalidad de «disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define» (FJ 13). Y, por otro lado, la segunda circunstancia probatoria de la naturaleza extrafiscal del ITI es que «a medida que se logra la finalidad perseguida, es decir, la correcta utilización de las fincas rústicas, disminuye su virtualidad recaudatoria», lo que demuestra que «la *intentio legis* del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos» (FJ 13).

⁸⁸⁹ Y, ya antes, en la STC 28/2019, de 28 de febrero, concerniente al impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas de la Comunidad Autónoma de Cataluña, se observa cómo el Tribunal Constitucional considera determinante de su naturaleza extrafiscal el hecho de que «el impuesto sobre los activos no productivos no grava todos los activos de las entidades mercantiles, en tanto que expresivos de capacidad económica, lo que sería propio de un tributo con fines primordialmente recaudatorios, como el impuesto sobre el patrimonio, sino únicamente los improductivos, de tal manera que si los bienes se afectan a una actividad económica el gravamen deja de ser exigible, por haberse logrado el propósito de la medida (STC 37/1987, FJ 13)» [FJ 4 B.b)].

⁸⁹⁰ En este sentido, explica VARONA ALABERN que «la finalidad de interés general perseguida puede conducir a que quien adecue su conducta al fin extrafiscal vea reducida su deuda tributaria, aun teniendo la misma capacidad económica que otro que por despreñar aquella finalidad se ve obligado a pagar más impuesto» (VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, cit., pág. 74).

aquellas necesarias -en el sentido de *adecuadas o idóneas*- para orientar la configuración del tributo hacia su cumplimiento.

Por consiguiente, si lo que persigue el impuesto extrafiscal es desincentivar una determinada conducta, la carga tributaria deberá recaer exclusivamente sobre aquellos sujetos que adoptan tal comportamiento indeseado, lo que inexorablemente supone un trato tributario diferente respecto de quienes, manifestando la misma capacidad económica, cumplen el fin perseguido por el impuesto y, por ello, quedan al margen del gravamen, ya sea a través de la propia definición -en términos positivos- del hecho imponible del impuesto o del establecimiento de supuestos de no sujeción o exención.

En este sentido, resulta interesante traer a colación lo establecido por el Tribunal Constitucional francés en la Decisión núm. 98-403, de 29 de julio de 1998 (*Décision n° 98-403 DC du 29 juillet 1998*), en la que, como ya conocemos, se pronunció sobre la constitucionalidad de la *taxe sur les logements vacants*. En ella, el *Conseil constitutionnel* señaló que el principio de igualdad ante las cargas públicas (art. 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789) no se infringe por el hecho de que el legislador obligue a determinadas categorías de personas a soportar cargas especiales a fin de mejorar las condiciones de vida de otras (Considerando 8). No obstante, debido a que el objetivo del impuesto en cuestión es incitar a sus contribuyentes a poner en alquiler sus viviendas, la diferencia en el tratamiento tributario que supone solo se podía considerar ajustada a la Constitución si los criterios de sujeción seleccionados para su aplicación estaban directamente relacionados con este fin. En definitiva, ello implicaba que la *taxe sur les logements vacants* únicamente podía afectar a las viviendas que, pese a su carácter habitable, se mantuvieran desocupadas por voluntad de su titular (Considerandos 10-20).

Así pues, estamos convencidos de que se vulnera el principio de igualdad tributaria recogido en nuestro art. 31.1 CE cuando, en el marco de un impuesto extrafiscal que persigue disuadir del incumplimiento de la función social de la propiedad de vivienda que tiene lugar por desocupación, quedan gravados determinados sujetos, perfectamente identificables, que no dan uso habitacional efectivo a la vivienda por causa ajena a su voluntad⁸⁹¹. El diferente trato que reciben respecto de aquellos que, presentando la misma capacidad económica, no quedan sujetos al impuesto por haber cumplido con la función

⁸⁹¹ Y es que, como bien apunta LUCAS DURÁN, «en la medida en que el motivo que promueve un trato desigual supere el juicio constitucional de proporcionalidad, no puede reputarse el mismo contrario a la igualdad tributaria y estaría justificada su exacción». Sin embargo, ello «no conlleva necesariamente que la constitucionalidad del tributo, en cuanto a su justificación general, no implique algún tipo de desigualdad tributaria aislada que pueda resultar reprochable. Por ello a la hora de enjuiciar constitucionalmente un determinado tributo habrá que estar a su justificación general, por un lado, y asimismo a la constitucionalidad de los diversos elementos que lo configuran (exenciones, base imponible, cuota, etc.)» (LUCAS DURÁN, M.: «Gravámenes sobre nuevas materias imponibles, justicia fiscal y distribución competencial entre distintos poderes tributarios», cit., pág. 770).

social de la propiedad del bien carecería de justificación (en concreto) a la vista de la finalidad extrafiscal perseguida por el impuesto⁸⁹².

La consecuencia jurídica derivada de la diferencia de trato, que no es otra que el incremento de la carga tributaria de estos sujetos, no resulta idónea o adecuada para la consecución del fin legítimo que persigue el tributo, que es garantizar el derecho a una vivienda digna y adecuada proclamado en el art. 47 CE. Dicho de otro modo, el incremento de gravamen en que consiste el diferente tratamiento no es susceptible de conseguir el cumplimiento de la finalidad extrafiscal perseguida, sencillamente porque no existe conducta que pueda ser incentivada en tal dirección en la medida en que la voluntad del sujeto en cuestión es dar uso residencial al inmueble.

Una buena muestra de esta quiebra palmaria del principio de igualdad tiene lugar al imputarse rentas inmobiliarias en el IRPF cuando no es realmente posible la explotación del inmueble y, por tanto, la infrautilización no es decisión de su titular. Sin ánimo de exhaustividad, encontramos algunos ejemplos recientes de ello en las respuestas a diversas consultas vinculantes en las que la DGT determina la procedencia de la imputación de rentas inmobiliarias pese a que el mal estado del inmueble imposibilita su arrendamiento⁸⁹³, a pesar de que el inmueble no puede ser arrendado por motivos legales⁸⁹⁴, y aunque no fuese posible su alquiler durante los meses en los que se mantuvo el Estado de Alarma declarado en el año 2020⁸⁹⁵.

Podría argüirse, como en efecto hace la Dirección General de Tributos en su respuesta a estas consultas, que lo anterior se debe a que el art. 85 LIRPF «tiene como finalidad someter a gravamen una capacidad económica puesta de manifiesto por la titularidad de un inmueble o de un derecho real sobre el mismo, pero excluyendo la vivienda habitual». Sin embargo, ello no nos llevaría a un resultado más respetuoso con el principio de igualdad tributaria, puesto que, entonces, no encontraríamos justificación objetiva y razonable para el trato discriminatorio que supone el hecho de que únicamente resulten gravados los inmuebles improductivos y no todo tipo de inmuebles como ocurre en el caso de impuestos, como el IBI o el IP, que gravan la propiedad y otros derechos sobre los bienes inmuebles. Es más, ello nos permitiría afirmar abiertamente que se están

⁸⁹² En esta línea, señala VARONA ALABERN que el «tributo sólo estará justificado cuando aparezca esta criticable actitud, pero no cuando el inmueble esté vacío a pesar de haber intentado el propietario su venta o alquiler o debido a circunstancias objetivas ajenas a su voluntad (p.e., declive del mercado inmobiliario, zonas despobladas, traslado laboral,...)» (VARONA ALABERN, J. E.: «El recargo del impuesto sobre bienes inmuebles aplicable a las viviendas desocupadas carácter permanente», cit., pág. 187).

⁸⁹³ Es el caso de la consulta V1201-21, de 30-04-2021, que versa sobre un piso que no puede ser alquilado debido a que una avería en el piso superior ha supuesto su inundación; de la DGT V1590-21, de 26/05/2021, relativa a un local y a una vivienda en mal estado que no pueden ser arrendados a causa de esta circunstancia; y de la DGT V2289-21, de 13/08/2021, la cual plantea un supuesto en el que una vivienda no puede alquilarse al requerir ciertas obras y reparaciones.

⁸⁹⁴ DGT V3487-20, de 02/12/2020.

⁸⁹⁵ Se trata de las consultas DGT V1795-21, de 09/06/2021; y V1834-21, de 10/06/2021.

sometiendo a imposición unos rendimientos potenciales que ya resultan gravados por estos últimos impuestos, sin que dicha imposición adicional cuente con una justificación extrafiscal.

Además, la Dirección General de Tributos justifica su decisión con base en que la imputación de rentas inmobiliarias no atiende a la utilización efectiva del inmueble sino a «su disponibilidad a favor de su titular, sin que la Ley atienda a circunstancias que puedan afectar a dicha utilización, tales como la enfermedad, el trabajo u otras que determinen la no posibilidad de utilización [del inmueble], al limitar la Ley los casos en los que no procede la imputación de rentas inmobiliarias únicamente a los siguientes casos tasados: afectación del inmueble a una actividad económica, que el inmueble genere rendimientos de capital, que se encuentre en construcción y que no sea susceptible de uso por razones urbanísticas». Ello no es sino la consecuencia de la incoherencia interna de una imposición carente de un fundamento claro, cuya regulación parece seguir respondiendo todavía hoy, en algunos aspectos, a su fundamento original, esto es, al gravamen de la disponibilidad de uso y disfrute de los bienes, y ello a pesar de que una más que consolidada doctrina constitucional ha justificado su exigencia mediante la tesis de la «renta potencial (renunciada)», que inexorablemente conecta con la finalidad extrafiscal de desincentivar el incumplimiento de la función social de la propiedad.

Por nuestra parte, tenemos claro que el distinto tratamiento tributario dispensado al titular de un inmueble que ha podido rentabilizarse frente al titular de un inmueble idéntico que no ha podido explotarlo económicamente por un motivo ajeno a su voluntad carece de justificación desde el punto de vista del propósito de la medida. Sin embargo, nos atreveríamos a conjeturar que el Tribunal Constitucional probablemente descartaría que fuesen manifestaciones de capacidad económica homogéneas con base en que en el primer caso se trataría de un rendimiento real y en el segundo caso de una renta potencial que no coincidirían, aunque los inmuebles fuesen idénticos. Y, por consiguiente, descartaría la vulneración del principio de igualdad tributaria (art. 31.1 CE).

Tampoco creemos que pudiera tener mayor recorrido, atendiendo a la jurisprudencia constitucional, alegar la vulneración del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición por ausencia de renta potencial en los casos en los que el inmueble es improductivo por causa ajena a la voluntad de su propietario y, por tanto, no existe renuncia alguna por su parte a la obtención de rendimientos. A ello podría oponerse que se trata de un supuesto anómalo o puntual y que, dado que «el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes debe hacerse tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la

norma» (ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5)⁸⁹⁶, en la generalidad de los casos, se gravaría una circunstancia indicativa de riqueza que permitiría entender respetada dicha manifestación del principio.

De esta posible vulneración del principio de capacidad económica en el caso concreto solo podría conocer el Tribunal Constitucional mediante recurso de amparo, pero dicho principio consagrado en el art. 31.1 CE -de todos es sabido- carece de tal tutela «a tenor de lo dispuesto en los arts. 53.2 CE y 41.1 LOTC» (STC 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3), por lo que únicamente sería posible el juicio abstracto de constitucionalidad al interponerse el recurso de inconstitucionalidad y la cuestión de inconstitucionalidad. Y, a la luz de este control abstracto, en la generalidad de los casos, se gravaría una circunstancia indicativa de riqueza.

No obstante, todavía podríamos aducir un último argumento a favor de la ilegitimidad de la imposición en los casos en que no hay *incumplimiento voluntario de la función social de la propiedad*. Y es que la injerencia que produce la correspondiente carga tributaria en la esfera patrimonial o situación financiera del sujeto carece de la justificación necesaria. Dicho de otro modo, la injerencia en el derecho de propiedad del obligado tributario resulta arbitraria y, por tanto, ilegítima, vulnerándose así el contenido esencial del derecho de propiedad (arts. 33 y 53.2 CE). Recuérdese, a este respecto, que cuando la exacción extrafiscal tiene como propósito principal desincentivar el incumplimiento de una determinada obligación inherente a la función social de la propiedad su fundamentación es dual. El deber de pagar el tributo no solo es consecuencia de haberse exteriorizado capacidad económica, sino también de haberse incumplido dicha obligación, pues la exacción se prevé como la consecuencia jurídica de ello.

b) El resultado derivado de la diferencia de trato (incremento de la carga tributaria) no puede resultar manifiestamente desproporcionado en relación con la finalidad pretendida: la proporcionalidad de la exacción extrafiscal

A nuestro entender, en el ámbito de los impuestos y recargos que poseen una finalidad primordialmente extrafiscal, la exigencia de que las consecuencias jurídicas que deriven de la diferencia de trato no sean excesivamente gravosas o desmedidas en relación con la finalidad pretendida se traduciría en la prohibición de que una determinada categoría de contribuyentes soporte una carga tributaria excesiva o desmedida en relación con el fin extrafiscal perseguido. Resulta fácil confundir la idea anterior con el contenido

⁸⁹⁶ Pese a que esto no impide que se entienda respetado el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición, el canon sobre la vivienda deshabitada del País Vasco tiene esta circunstancia en cuenta y establece que cuando el titular de una vivienda la mantiene en oferta de venta o alquiler a precios de mercados la desocupación está justificada (art. 56.2 Ley 3/2015, de 18 de junio, de vivienda).

del principio de no confiscatoriedad. Sin embargo, se trataría de límites autónomos⁸⁹⁷, ya que entendemos que sería posible que un tributo resultase desproporcionado en relación con la finalidad extrafiscal perseguida sin llegar a resultar confiscatorio. Piénsese en dos inmuebles idénticos que se encontraran desocupados por un periodo de tiempo distinto, el primero por dos años y el segundo por tres años, y que fuesen gravados por un impuesto que persiguiera desincentivar la desocupación permanente de la vivienda atribuyendo al segundo una carga tributaria que, si bien pudiera no resultar excesiva en relación con la capacidad económica manifestada por el titular del inmueble, fuese el doble de la correspondiente al primero.

Según explicamos en el primer Capítulo de este trabajo, el principio de no confiscatoriedad garantiza que la injerencia que se produce en el derecho de propiedad so pretexto de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no sea desproporcionada, evitando que el contribuyente soporte una carga fiscal excesiva. La ponderación que es necesario efectuar para determinar si la cuota tributaria es excesiva y, por tanto, supone una infracción de la interdicción de confiscatoriedad requiere el equilibrio entre el derecho a la propiedad del contribuyente y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; equilibrio que impide que se llegue a agotar la capacidad económica que legitima el pago del tributo (en nuestra opinión, y a diferencia de la doctrina sentada en la última jurisprudencia constitucional, una carga tributaria también es excesiva si absorbe una parte sustancial de la capacidad económica manifestada aunque no la sustraiga en su totalidad). La diferencia radica, pues, en que, cuando se trata del principio de igualdad tributaria, la cuestión no es determinar la proporcionalidad de la injerencia en el derecho de propiedad, «sino la proporcionalidad del tratamiento desigual; no se trata de la proporcionalidad de la “carga” sufrida por el titular del derecho, sino de la relacionada con la desigualdad de trato. El alcance de la “carga” para el afectado, no se

⁸⁹⁷ Acogemos, a este respecto, las palabras de OLIVA, que, aunque referidas a la jurisprudencia del Consejo Constitucional de Francia en relación con el principio de igualdad tributaria, resultan sumamente ilustrativas a estos efectos: «El recurso al principio de igualdad presenta una ventaja en relación a la violación del derecho de propiedad. El examen de la violación del derecho de propiedad presenta más rigidez en la medida en que el juez deberá investigar si la disposición final entraña una desposesión arbitraria o si la medida fiscal entraña una violación del derecho a la propiedad que tenga como resultado la desnaturalización del derecho. El recurso a la igualdad tributaria permite al juez evitar este examen absoluto y en su lugar investigar si, en la categoría de los contribuyentes afectados, la medida objeto de recurso no supone una carga excesiva sobre algunos de ellos. En otras palabras, la propiedad es un estado (como la libertad) mientras que la igualdad siempre ha de ser objeto de una comparación. El juez constitucional tendrá más facilidad para apreciar esta relación cuando el respeto de la propiedad apela a un control ya modulado y detallado por el uso de la técnica de la proporcionalidad» (OLIVA, E.: «La apreciación del carácter confiscatorio o excesivo del impuesto por el Consejo Constitucional francés. Consideraciones acerca de la Decisión n.º 2012-662 DC de 29 de diciembre de 2012, la Ley de Finanzas para 2013», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 100, pág. 321).

mide por el objeto de la medida en cuestión, sino por el alcance del trato diferente dispensado al grupo de personas concernidas»⁸⁹⁸.

En suma, consideramos que para que el principio de igualdad tributaria quede a salvo es necesario que exista una adecuada relación de proporcionalidad entre la carga tributaria -que un grupo de contribuyentes soporta, respecto de otros que ostentan la misma capacidad económica- y el comportamiento contrario al fin extrafiscal, en el sentido de que la primera aumente conforme más intenso o perjudicial sea el segundo (siempre dentro de los límites impuestos por los principios de capacidad económica como fundamento de la imposición y no confiscatoriedad). Y ello, a la postre, no implica otra cosa que la *necesaria quiebra del principio de capacidad económica como criterio de cuantificación de la carga tributaria*.

Como sabemos, la capacidad económica, además de ser el *fundamento de la imposición* y, en fin, la justificación de la injerencia que se produce en el derecho de propiedad del contribuyente en aras de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, opera como *criterio o medida de la imposición*, obligando «a modular la carga tributaria de cada contribuyente “en la medida -en función- de la capacidad económica”»⁸⁹⁹. La capacidad económica es, por tanto, «medida de la carga tributaria» y, en última instancia, «medida de la igualdad (art. 31.1 CE)» en el ámbito tributario. No obstante, es legítimo -así lo ha admitido expresamente el propio Tribunal Constitucional en la STC 182/2021, de 26 de octubre- que la capacidad económica como medida de la carga tributaria ceda a fin de conseguir «la finalidad de política social o económica (extrafiscal) perseguida» por el tributo [FJ 4 C.c)].

En efecto, inicialmente la aplicación de las exigencias del principio de proporcionalidad (adecuación, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto) a la utilización extrafiscal del tributo se propuso por un sector de la doctrina tributarista española, encabezado por HERRERA MOLINA, como técnica para controlar la lesión que la misma produce al principio de capacidad económica como «medida general de la igualdad para el reparto de la carga impositiva»⁹⁰⁰, en el entendimiento de que existe un verdadero «derecho constitucional a ser gravado de acuerdo con la capacidad económica»

⁸⁹⁸ VILLACORTA MANCEBO, L.: «Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)», *Revista de Estudios Políticos (nueva época)*, núm. 130, 2005, pág. 72.

⁸⁹⁹ ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5.

⁹⁰⁰ HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, cit., págs. 162-172. Entre otros, se alinean con la tesis de este autor, VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, cit., pág. 89; AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, cit., págs. 170 y 171; DE JUAN LEDESMA, N.: «La prohibición de la doble imposición Autonómica y Local: a vueltas con el art. 6.3 de la LOFCA», *Tributos Locales*, núm. 108, 2013, págs. 70-72; y MARTOS GARCÍA, J. J.: «Tributación medioambiental y extrafiscalidad irregular. Análisis constitucional a propósito de la nueva redacción del art. 6.3 LOFCA y de la propuesta comunitaria de transformación del IVTM en un impuesto medioambiental», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2011, págs. 12 y 13 (versión en línea).

que se restringe⁹⁰¹. En este sentido, la STC 182/2021 manifiesta expresamente que junto con el «deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos “de acuerdo con” la capacidad económica de cada contribuyente» existe «el correlativo “derecho a que esa contribución solidaria sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad”» de manera que «la proporción de la contribución que cada individuo deba realizar al sostenimiento de los gastos públicos se determine también en atención a su capacidad económica» [FJ 4 B.b)].

De manera similar a lo determinado hoy por el Tribunal Constitucional en la precitada resolución, HERRERA MOLINA había puesto de manifiesto años antes que «este criterio podrá ceder ante otros valores constitucionales, pero en tal caso será necesario comprobar si la excepción está justificada», lo que requerirá «una ponderación de bienes jurídicos entre el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica y los demás valores en juego»⁹⁰². En particular, quienes defienden esta postura, sostienen que el control de proporcionalidad en sentido estricto vela por el «equilibrio entre la restricción de derechos y los efectos positivos que se alcanzan, entre la mengua del principio de capacidad económica y la finalidad extrafiscal conseguida»⁹⁰³, para lo que debería «analizarse la magnitud de la lesión del principio de capacidad económica y del principio de igualdad, compararla con la finalidad perseguida, y ver si la limitación se encuentra en relación razonable con el fin perseguido o si entre ambos existe una conexión razonable»⁹⁰⁴. Se trata, como apunta LUCAS DURÁN, del juicio más relevante del triple test, pero a la par el más impreciso y complejo, el cual «presupone asumir que esa ponderación última de intereses jurídicos será realizada por unos jueces con una formación adecuada -aunque también con una determinada ideología- y relegar en ellos la última palabra al respecto, como no puede ser de otro modo»⁹⁰⁵.

En definitiva, la finalidad extrafiscal no solo brinda justificación al criterio que diferencia entre iguales manifestaciones de capacidad económica, también al criterio ajeno a la capacidad económica seleccionado por el legislador para modular la carga

⁹⁰¹ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, cit., pág. 76. El mencionado autor defiende que «ambos aspectos están íntimamente unidos: la medida de la igualdad determina cuánto es justo que pague cada contribuyente; fundamenta, por tanto, su derecho a contribuir precisamente en esa proporción y no en una cuantía superior» (HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, cit., pág. 64). Sobre las razones que justifican la aplicación del principio de proporcionalidad en el ámbito tributario y, en particular, como mecanismo para controlar la lesión de los principios de capacidad económica e igualdad tributaria, véase AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, cit., págs. 183-186.

⁹⁰² HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, cit., pág. 163.

⁹⁰³ VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, cit., pág. 86.

⁹⁰⁴ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, cit., pág. 191.

⁹⁰⁵ LUCAS DURÁN, M.: «Gravámenes sobre nuevas materias imposables, justicia fiscal y distribución competencial entre distintos poderes tributarios», cit., pág. 773.

tributaria del tributo⁹⁰⁶, siendo ello, además, necesario, como hemos visto, para conseguir la adecuación de su estructura jurídica a la finalidad no contributiva⁹⁰⁷ y, en fin, para lograr *la proporcionalidad de la exacción extrafiscal*.

Un buen ejemplo de carga tributaria desproporcionada en relación con la finalidad extrafiscal lo encontramos en el recargo del IBI sobre viviendas no habituales de Guipúzcoa. Como hemos tenido ocasión de conocer, de acuerdo con el art. 14.5 de la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, los Ayuntamientos del Territorio Histórico de Guipúzcoa quedan facultados para exigir un recargo de hasta el 150% de la cuota líquida del IBI correspondiente a bienes inmuebles de uso residencial que no constituyen la residencia habitual del sujeto pasivo o de terceros por arrendamiento o cesión de su uso.

A nuestro juicio, el hecho de que el recargo presente un porcentaje máximo del 150% para todo tipo de vivienda a la que no se dé uso habitual y, por tanto, con independencia de que la conducta del contribuyente sea más o menos contraria al objetivo perseguido, podría dar lugar a resultados especialmente gravosos. Es decir, podría existir una manifiesta desproporción entre la carga tributaria y la conducta desfavorable a la finalidad extrafiscal.

Aunque en el año 2022 ningún municipio guipuzcoano ha fijado el porcentaje del recargo en el 150% (el máximo se ha establecido en el 100%⁹⁰⁸), lo cierto es que la norma permite a los Ayuntamientos vascos alcanzar dicho límite máximo. Por consiguiente, podría darse el caso de que el propietario de una segunda vivienda a la que da uso de forma periódica, aunque no habitual, se viese obligado a pagar un 150% más que aquel propietario que ha cedido el uso de una segunda vivienda idéntica a un tercero.

⁹⁰⁶ Para PITTEN VELLOSO, «el principio de capacidad contributiva posee un significado normativo específico en lo que concierne a la determinación de los posibles hechos imposables, es decir, en su “función” de presupuesto de la tributación. [...] No obstante, esta patente función autónoma no existe cuando el “principio” de capacidad económica opera como un criterio de graduación de la carga tributaria. La capacidad contributiva actúa, con respecto a la graduación de la carga tributaria, como un criterio y no propiamente como un principio autónomo [...]. Reputamos, por ello, que el estudio del principio de igualdad tributaria puede desarrollarse más claramente con base en la noción de que la capacidad contributiva es un criterio de comparación tributaria [...]». A lo anterior añade que la capacidad contributiva no constituye «el único criterio de concreción del principio de igualdad tributaria», sino que es preciso reconocer «la existencia de otros criterios de graduación de la carga tributaria y concreción del principio de igualdad» (PITTEN VELLOSO, A: *El principio de igualdad tributaria. De la Teoría de la Igualdad al Control de las Desigualdades en la Imposición*, cit., págs. 178-180).

⁹⁰⁷ En esta línea, señala ROMERO ABOLAFIO que, aunque «la finalidad recaudatoria no puede resultar completamente anulada, sí debe quedar suficientemente postergada y así debe observarse en el tributo en general, como para afirmar que el tributo obedece a un fin extrafiscal» (ROMERO ABOLAFIO, J. J.: *Análisis iusfundamental de la extrafiscalidad: la construcción sostenible en el ámbito local*, cit., pág. 787).

⁹⁰⁸ DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPUZKOA: *Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Cuadro resumen ejercicio 2022*. Disponible en: https://www.gipuzkoa.eus/documents/2456431/2805206/cuadroResumen_2022_ES.pdf/47f1387e-b6bc-5a2f-fb28-a981b1df0fb9?t=1653547808238 (consultado por última vez el día 01/06/2022).

En el supuesto planteado los términos de comparación serían homogéneos desde el punto de vista de la capacidad económica y la diferente tributación sería el resultado de la introducción de un criterio diferenciador (uso habitual) coherente con la finalidad extrafiscal de garantizar el acceso a una vivienda. Sin embargo, el problema se encuentra en el plano de la consecuencia jurídica o los efectos de la desigualdad de trato, pues ésta supone la asunción por parte del sujeto pasivo del IBI de una carga tributaria que podría resultar desproporcionada si llegara a alcanzar el 150% de la cuota líquida del IBI, sin tomar en consideración (ni en la base imponible ni en el tipo de gravamen) la intensidad con la que se perjudica el propósito de la medida.

Se nos antoja un porcentaje demasiado elevado y, por ende, desproporcionado, teniendo en cuenta que el recargo de régimen común, del que deriva el recargo vasco y con el que se supone que comparte finalidad, establece un porcentaje máximo del 50% para la desocupación permanente de la vivienda, que es una conducta que evidencia un incumplimiento más grave de la función social de la propiedad de vivienda que el que tiene lugar cuando a la vivienda se le da un uso residencial no habitual, pero periódico (si es que se puede llegar a calificar de incumplimiento el hecho de que se ocupe efectivamente la vivienda, aunque de forma no permanente)⁹⁰⁹.

A mayor abundamiento, en nuestra opinión, podría asimismo entenderse vulnerado el derecho de propiedad del sujeto pasivo del recargo (art. 33 CE) puesto que la intensa incidencia -negativa- que produce el pago del recargo en su esfera patrimonial supone una injerencia desproporcionada en relación con el grado de incumplimiento de la función social de la propiedad en que incurre al dar uso no habitual a la vivienda.

⁹⁰⁹ MOREU CARBONELL, en cambio, parece tener claro que el propietario de una vivienda ha de mantenerla habitada de manera permanente y considera «contradictorio que las leyes autonómicas excluyan del concepto de vivienda vacía a las segundas residencias, vivienda vacacional o de temporada, que se utilizan solamente una parte del año de forma periódica o esporádica y no constituyen residencia habitual» (MOREU CARBONELL, E.: «Función social de la propiedad y viviendas vacías. Diez preguntas y respuestas para el debate», en AA.VV. (Ed. PALEO MOSQUERA, N.): *Políticas y derecho a la vivienda: gente sin casa y casas sin gente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, pág. 193).

CAPÍTULO V

LÍMITES A LA ACUMULACIÓN DE IMPUESTOS SOBRE LAS VIVIENDAS DESOCUPADAS

1. LA CONCURRENCIA DE DISTINTAS FIGURAS IMPOSITIVAS SOBRE UNA MISMA MANIFESTACIÓN DE CAPACIDAD ECONÓMICA: LA TITULARIDAD DE LA VIVIENDA DESHABITADA

1.1. La capacidad económica y la acumulación de impuestos sobre una misma realidad económica

En el Capítulo anterior hemos alcanzado la conclusión de que los impuestos que gravan una «renta abandonada» o, lo que es lo mismo, la no producción del rendimiento que es susceptible de generar un inmueble resultan acordes al principio de capacidad económica como fundamento de la tributación, puesto que, en realidad, someten a imposición la *titularidad* de un determinado elemento patrimonial. En definitiva, se trata de la misma manifestación de capacidad económica que ya se ve gravada por impuestos patrimoniales fundamentalmente recaudatorios, como son el IBI o el IP.

La conclusión anterior, aunque imprescindible para la justificación de estas figuras impositivas, no resulta suficiente para «garantizar la justicia en la configuración del deber de contribuir», ya que «la conexión del tributo con manifestaciones objetivas de fuerza económica no garantiza, en todo caso, la aptitud subjetiva para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos»⁹¹⁰. Y es que, como bien señala BORRERO MORO, «el principio de capacidad económica, como exigencia lógica, presenta un flanco débil debido al hecho de que el tributo puede recaer sobre manifestaciones objetivas de riqueza, pero el número de tributos que incida sobre esta misma manifestación de riqueza de la que es titular el contribuyente puede ser tal que acabe por agotar por completo la riqueza imponible existente. De este modo, al igual que se entiende contrario al principio de capacidad económica el hecho de que una figura tributaria agote la riqueza imponible sobre la que recae, por extensión, debería considerarse contrario al principio de capacidad económica el agotamiento de la riqueza imponible del contribuyente, por la incidencia de distintas figuras tributarias sobre la misma»⁹¹¹.

⁹¹⁰ BORRERO MORO, C.: «La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales», cit., págs. 220 y 225.

⁹¹¹ Advierte el citado autor que «no basta la existencia de una fuerza económica objetiva, sino que la misma debe revelar una aptitud subjetiva del obligado tributario. Y esta aptitud no se deduce perfectamente del tributo concreto, sino del sistema tributario en su conjunto que incide sobre el obligado tributario»

Precisamente por esta razón, venimos insistiendo en la necesidad de poder identificar con claridad cuál es la materia imponible y, más concretamente, la capacidad económica gravada por cada una de las prestaciones tributarias, pues solo así, depurándola de matices extrafiscales, se podrán detectar, en primer lugar, los supuestos de doble imposición que eventualmente se produzcan para, finalmente, poder conocer la carga tributaria total que recae sobre una misma manifestación de capacidad económica y, en fin, comprobar si la primera resulta o no desproporcionada con respecto a la segunda.

1.1.1. Aproximación al concepto de doble imposición (interna)

Antes de continuar, conviene efectuar algunas precisiones terminológicas. En primer lugar, cabe aclarar que a lo largo de las próximas páginas haremos referencia a la doble imposición como doble imposición «interna», por contraposición a la doble imposición internacional «ocasionada por la incidencia sobre una misma manifestación de riqueza de los impuestos de dos Estados distintos»⁹¹². Es decir, nos ocuparemos de la doble imposición que tiene lugar «en aquellos supuestos ocasionados por la incidencia del Poder Tributario estatal o por la de los Poderes Tributarios de entes integrados en el territorio del Estado, pero menores a éste, como, por ejemplo, Comunidades Autónomas o municipios»⁹¹³. Asimismo, es preciso señalar que, aunque el fenómeno que nos ocupa se ha denominado, en términos generales, «doble imposición», estimamos que resulta más adecuado hablar de «plurimposición» cuando se produce la concurrencia de más de dos impuestos⁹¹⁴. No obstante, hemos de advertir que, si bien en ocasiones emplearemos este último término, por razones prácticas, generalmente aludiremos a la «doble imposición» entendida, en sentido amplio, como «la situación que se produce como consecuencia de que sobre una misma manifestación de riqueza (misma renta, mismo patrimonio o mismo consumo) inciden diversos tributos [dos o más] en un mismo periodo impositivo»⁹¹⁵. Asimismo, podría señalarse que la plurimposición «viene ocasionada por la configuración de una pluralidad de hechos imposables sobre una misma materia imponible»⁹¹⁶.

(BORRERO MORO, C.: «La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales», cit., págs. 222 y 223).

⁹¹² LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.^a: *La doble imposición interna*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 26.

⁹¹³ *Ibidem*.

⁹¹⁴ Por el mismo motivo emplea también este término LÓPEZ ESPADAFOR (*Ibidem*, pág. 13). E, igualmente, DE VICENTE DE LA CASA considera que «sería más correcto utilizar doble imposición para la concurrencia de dos tributos y plurimposición cuando son más de dos los que concurren» (DE VICENTE DE LA CASA, F.: *La concurrencia y articulación de los impuestos locales con otros tributos del sistema fiscal español*, Thomson Reuters-Lex Nova, Valladolid, 2014, pág. 66).

⁹¹⁵ GARCÍA DORADO, F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2002, pág. 236.

⁹¹⁶ SÁNCHEZ GALIANA, C. M.^a: *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*, Comares, Granada, 2002, pág. 374.

Aclarado lo anterior, hemos de comenzar señalando que el Tribunal Constitucional concibe la doble imposición como «el doble gravamen de la misma manifestación de capacidad económica» o «la situación en que un mismo sujeto pasivo debe tributar por similares manifestaciones de su capacidad de pago» [ATC 69/2018, de 20 de junio, FJ 4 b)]. Y ha dejado claro en varias ocasiones que ésta no es *per se* contraria a la Constitución, pues «en nuestro ordenamiento solo está proscrita la doble imposición producida por tributos autonómicos en relación con los estatales o locales». Y ello porque « “[...] la única prohibición de doble imposición en materia tributaria que se encuentra expresamente recogida en el bloque de la constitucionalidad viene establecida en el art. 6 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y ‘garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente [al Estado y a las Comunidades Autónomas, o a las entidades locales y a las Comunidades Autónomas] por un mismo hecho imponible’ [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; 149/1991, de 4 de julio, FJ 5 A); 186/1993, de 76 de junio, FJ 4 c); 14/1998, fundamento jurídico 11 c), y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23]. Fuera de este supuesto, la existencia de un doble gravamen por una misma manifestación de riqueza sólo debería analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el art. 31.1 CE”» [ATC 69/2018, de 20 de junio, FJ 3 b)]⁹¹⁷.

A mayor abundamiento, atendiendo a la jurisprudencia constitucional podríamos diferenciar dos tipos de dobles imposiciones. Por un lado, las «dobles imposiciones no coordinadas», esto es, las que se producen cuando existe coincidencia de hechos imposables entre tributos propios autonómicos y tributos de titularidad estatal o local, tal y como explicaremos con mayor detenimiento más adelante. Y, por otro lado, las «doble[s] imposición[es] permitida[s]», que «puede[n] justificarse por el margen de configuración del legislador (STC 183/2014, FJ 3), movido tanto por la existencia de distintos poderes tributarios en un Estado descentralizado, como por la dificultad de obtener toda la recaudación fiscal a través de una sola figura tributaria» [ATC 69/2018, FJ 4 a)]. Estas dobles imposiciones permitidas serían aquellas en las que no toman parte los tributos autonómicos y, por tanto, respecto de las que no operan los límites contenidos en los apartados 2 y 3 del art. 6 LOFCA, es decir, aquellas que se producen dentro del sistema tributario estatal, por un lado, y dentro del local, por otro, o entre tributos de ambos sistemas. No obstante, a nuestro juicio, dentro de las dobles imposiciones permitidas entrarían también las que podríamos denominar «dobles imposiciones coordinadas», que serían aquellas que respetan dichos límites, esto es, aquellas que se producen entre un tributo propio autonómico y otro estatal o local, que estableciéndose sobre la misma fuente de capacidad económica (materia imponible), la gravan de manera

⁹¹⁷ La cursiva en la cita es nuestra.

distinta, en atención a una circunstancia diferente, evitando así la equivalencia prohibida por los arts. 6.2 y 3 LOFCA.

1.1.2. El *objeto imponible* como elemento clave para determinar la doble imposición

La doble imposición o la plurimposición se produce, en suma, cuando *dos o más figuras impositivas gravan la misma capacidad económica demostrada por un sujeto concreto, que será el obligado a soportar la correspondiente carga tributaria*. Cabe precisar que hablamos de «sujeto» como obligado a soportar la carga tributaria y no, propiamente, de «sujeto pasivo» o de «contribuyente», ya que en algunos impuestos cuya regulación contempla el mecanismo de la repercusión de la cuota tributaria, como es el caso del IVA, el titular de la capacidad económica gravada no es quien realiza el hecho imponible (sujeto pasivo-contribuyente). No obstante, lo normal es que el contribuyente del impuesto no solo sea quien realiza el hecho imponible sino también quien revele la capacidad económica sometida a imposición. En definitiva, como acertadamente señala GARCÍA DORADO, a efectos del «análisis de la doble o plurimposición, la apreciación de identidad de sujeto ha de estar referida al verdadero titular del deber de tributación, sujeto gravado por el tributo, por estar éste gravando una manifestación de su capacidad económica»⁹¹⁸.

Por tanto, cuando nos referimos a la concurrencia de figuras impositivas estamos aludiendo a aquellos supuestos en los que la coincidencia -total o parcial- se produce «respecto al objeto del tributo y al sujeto pasivo»⁹¹⁹. En otras palabras, «la doble o plurimposición interna se produce por la coincidencia de varias obligaciones tributarias establecidas por uno o por varios de los poderes tributarios, sujetos activos, de un mismo Estado atendiendo a un mismo objeto tributario, sobre un mismo sujeto pasivo, en el mismo periodo de tiempo»⁹²⁰.

A nuestro juicio, resulta claro que lo relevante para determinar la existencia de doble imposición no es la definición legal del hecho imponible, sino la capacidad económica (real o potencial) sujeta a gravamen. Ciertamente es que el hecho imponible es teóricamente el elemento «exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de la capacidad económica de un sujeto»⁹²¹, pero no es menos cierto que, en el caso de algunos impuestos, y especialmente de los extrafiscales, es necesario poner en

⁹¹⁸ GARCÍA DORADO, F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, cit., pág. 237.

⁹¹⁹ DE VICENTE DE LA CASA, F.: *La concurrencia y articulación de los impuestos locales con otros tributos del sistema fiscal español*, cit., pág. 66.

⁹²⁰ GARCÍA DORADO, F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, cit., pág. 237.

⁹²¹ SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4; 168/2004, de 5 de octubre, FJ 6; 179/2006, de 13 de junio, FJ 4; y 122/2012, de 5 de junio, FJ 3; y AATC 417/2005, de 22 de noviembre, FJ 5; y 456/2007, de 12 de diciembre, FJ 6.

conexión la definición normativa del hecho imponible con el resto de sus elementos esenciales para poder conocer «la manifestación de riqueza efectivamente gravada»⁹²², esto es, lo que la doctrina científica parece coincidir en denominar «objeto imponible»⁹²³.

Aunque la doctrina científica se ha esforzado en delimitar el concepto de «objeto imponible» y diferenciarlo de la «materia imponible», el Tribunal Constitucional suele asimilar ambos conceptos⁹²⁴, entendiendo que «la materia imponible u objeto del tributo» es «la manifestación de riqueza efectivamente gravada, esto es, el elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de la capacidad económica de un sujeto» (por todas, STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4)⁹²⁵. Como bien observa CORS MEYA, el máximo intérprete de la Constitución parece concebir así la «materia imponible» como «una forma simplificada de expresar o identificar a esa duplicidad de factores que integran el elemento objetivo de un hecho», a saber, «la acción o situación y el estricto objeto material» o «cosa u objeto material sobre el que recae la acción o situación gravable»⁹²⁶.

Sin embargo, como apuntábamos previamente, la doctrina científica ha dedicado importantes esfuerzos a delimitar el concepto de «objeto imponible». Resulta imposible hablar de objeto del tributo sin hacer referencia al profesor FERREIRO LAPATZA, quien introdujo la tan extendida distinción entre el «objeto material» y el «objeto-fin» del tributo, constituyendo el primero la cosa o bienes gravados, la «riqueza gravada, riqueza sobre la que recae o pesa el tributo»; y el segundo, la «riqueza que se quiere gravar»⁹²⁷. En nuestra opinión si combinamos esta distinción doctrinal con la definición constitucional de «materia imponible» obtenemos como resultado que el «objeto material» podría asimilarse a la materia imponible, entendida como «elemento de la

⁹²² Se trata de una expresión empleada también en las SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4; 168/2004, de 5 de octubre, FJ 6; 179/2006, de 13 de junio, FJ 4; 122/2012, de 5 de junio, FJ 3; AATC 417/2005, de 22 de noviembre, FJ 5; y 456/2007, de 12 de diciembre, FJ 6.

⁹²³ Así lo expresa también BORRERO MORO, para quien «el análisis de la configuración jurídica de la norma tributaria es la pieza clave de la determinación del objeto del tributo» (BORRERO MORO, C. J.: *La materia imponible en los tributos extrafiscales. ¿Presupuesto de realización de la Autonomía Financiera?*, cit., pág. 90).

⁹²⁴ Desde la STC 37/1987, de 26 de marzo, la «materia imponible» se utiliza como sinónimo de «objeto del tributo» [entre otras muchas, SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4; 122/2012, de 5 de junio, FJ 3; 53/2014, de 10 de abril, FJ 6; 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3; y 125/2021, de 3 de junio, FJ 3 b)]; y de «objeto imponible» (SSTC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5; 53/2014, de 10 de abril, FJ 6; y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2; AATC 24/2005, de 18 de enero, FJ 3; 381/2005, de 25 de octubre, FJ 5; 382/2005, de 25 de octubre, FJ 5; 383/2005, de 25 de octubre, FJ 5; 407/2007, de 6 de noviembre, FJ 4; y 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5).

⁹²⁵ La cursiva de la cita no es original.

⁹²⁶ CORS MEYA, F. X.: «Comentario a la sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000. Sobre la constitucionalidad del Impuesto Balear sobre instalaciones que incidan sobre el Medio Ambiente», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 2, 2001, pág. 3 (versión en línea).

⁹²⁷ FERREIRO LAPATZA, J. J.: «El objeto del tributo», cit., pág. 232.

realidad que soportará la carga tributaria», mientras que el «objeto-fin» sería la «manifestación de riqueza efectivamente gravada».

De acuerdo con BORRERO MORO, el objeto del tributo «es un concepto jurídico que alude a aquellas realidades económicas llamadas por la norma jurídica a soportar la carga tributaria» por cuanto «viene representado por las manifestaciones que se dan en la vida real de la renta, el patrimonio o el gasto»⁹²⁸. «Estas realidades económicas adquieren relevancia jurídica, [...] desde el momento en que el legislador configura la norma jurídica tributaria haciendo recaer sobre dichas realidades económicas la carga tributaria en la que se materializa aquélla»⁹²⁹. De este modo, el objeto imponible «se ubica en un plano jurídico; concretamente en la estructura del tributo; en tanto que expresión de dicha articulación jurídica»⁹³⁰.

En sentido parecido, PÉREZ DE AYALA BECERRIL sostiene que «la existencia en la realidad previa a la ley de una manifestación económica por un determinado acto (renta, tenencia de patrimonio, consumo) es lo que constituye ese *objeto del impuesto*. Y la legalización de éste mediante la norma lo convertirá en un elemento incardinado dentro del hecho imponible»⁹³¹ o, mejor dicho, dentro de la estructura jurídica del tributo. Añade este autor que «el objeto del tributo debe configurarse *como aquella realidad fáctica con relevancia constitucional (jurídica) ex art. 31.1 CE en la que se basa una figura tributaria, y por tanto como la capacidad económica puesta de manifiesto por el propio sujeto pasivo al que se quiere gravar* [...]. Es decir, en definitiva, el objeto es, así, una realidad extranormativa, constituida por esta riqueza, o más aún por esta manifestación de riqueza por parte del sujeto pasivo. Y desde el momento en que sea acogido este objeto, [...], por el hecho imponible, *se revelará ya como un elemento auténticamente normativo; en definitiva, ese objeto impositivo se juridifica integrando ya el hecho imponible*»⁹³².

Sin ánimo de adentrarnos más de lo necesario en la profundidad de estas complejas disquisiciones conceptuales, y a los efectos de facilitar la comprensión de nuestro discurso, señalaremos que, en lo sucesivo, nos referiremos al «objeto imponible» como la *capacidad económica efectivamente gravada a través de la estructura del tributo*, la cual puede ser real (cuando el índice o expresión de dicha capacidad económica consiste en la obtención de renta o el gasto de la misma) o *potencial* (cuando se trata de la titularidad de elementos patrimoniales con base en su susceptibilidad para generar ingresos). En otras palabras, el objeto imponible es, para nosotros, la renta efectiva

⁹²⁸ BORRERO MORO, C. J.: *La materia imponible en los tributos extrafiscales. ¿Presupuesto de realización de la Autonomía Financiera?*, cit., págs. 87 y 88.

⁹²⁹ *Ibidem*, pág. 87.

⁹³⁰ BORRERO MORO, C. J.: «El vidrioso encaje del IVA en la doctrina constitucional sobre el poder tributario propio», cit., pág. 10 (versión en línea).

⁹³¹ PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Los fenómenos encubiertos de doble imposición en el Derecho español*, cit., pág. 35.

⁹³² *Ibidem*, págs. 36 y 37.

obtenida o gastada o, en su caso, la renta potencial inherente a los elementos patrimoniales⁹³³.

Se trata de un planteamiento que se aproximaría a la conceptualización de ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, para quien el «objeto imponible» es «la definición legal de la capacidad económica a gravar»⁹³⁴. Sostiene este autor que «[e]xiste una correlación entre la capacidad económica -noción económica- y el objeto imponible -noción jurídica- de cada impuesto, porque el legislador de cada país y de cada circunstancia histórica debe diseñar el “objeto imponible” que constituye la razón de ser y el sustento del propio impuesto, que, como es obvio, ha de traducir a términos legales la correspondiente capacidad económica»⁹³⁵.

Conviene precisar, a este respecto, que, aunque la definición legal del hecho imponible y la base imponible del impuesto han de resultar acordes con el objeto imponible⁹³⁶, éstos no pueden identificarse con él⁹³⁷. La naturaleza «extranormativa» de la capacidad económica manifestada por el contribuyente se aprecia con gran nitidez en la STC 182/2021, de 26 de octubre. En ella se declara vulnerado el principio de capacidad económica como criterio o medida de la imposición tomando como referencia un incremento de valor real o efectivamente obtenido *inferior* y, por tanto, *distinto* al calculado *ope legis* a través del método objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible del IIVTNU. En suma, la «capacidad económica (real) manifestada en el hecho imponible» [FJ 5 B)] a la que se refiere el Tribunal Constitucional en este pronunciamiento no es sino el objeto imponible del impuesto, el cual atiende a datos extrajurídicos, como es el «concepto natural o económico de renta»⁹³⁸.

Lo mismo ocurre en la anterior STC 26/2017, de 16 de febrero, en la que se declara vulnerado el principio de capacidad económica en los casos de no incremento («real») de

⁹³³ A este respecto, nos parece oportuno precisar que, a través de la imposición, se grava siempre una concreta expresión o manifestación de capacidad económica, pero realmente la carga tributaria recae sobre la riqueza o capacidad económica revelada, suponiendo una detracción parcial de la misma.

⁹³⁴ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «La doctrina del Tribunal Constitucional sobre un impuesto de ordenamiento socioeconómico», *Crónica Tributaria*, núm. 59, 1989, pág. 31.

⁹³⁵ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Artículo 31: El gasto Público», en AA.VV. (Dir. ALZAGA VILLAAMIL, O.): *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, tomo III, EDERSA, Madrid, 1996, pág. 416.

⁹³⁶ PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Los fenómenos encubiertos de doble imposición en el Derecho español*, cit., pág. 41.

⁹³⁷ En este sentido, señala BORRERO MORO que «el objeto del tributo no puede identificarse con la definición normativa del hecho imponible o de la base imponible, sino con las realidades económicas, en sí mismas consideradas, llamadas con base en dicha definición normativa, a soportar el tributo» (BORRERO MORO, C. J.: *La materia imponible en los tributos extrafiscales. ¿Presupuesto de realización de la Autonomía Financiera?*, cit., pág. 90).

⁹³⁸ Para FALCÓN Y TELLA, en cambio, «el intérprete no debe atender a datos extrajurídicos, como ese pretendido concepto natural o económico de renta, que de existir tendrá su ámbito normal de desenvolvimiento en otras disciplinas pero no en el Derecho» [FALCÓN Y TELLA, R.: «Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario», *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, pág. 33 (no al pie 21)].

valor de los terrenos de naturaleza urbana con base en esa misma noción extrajurídica de capacidad económica. En el caso del IIVTNU lo que sucede es algo que ya apuntaba años antes PÉREZ DE AYALA, aunque no específicamente en relación con esta figura tributaria local, que es que «un impuesto perfectamente legítimo y acorde con la lógica tributaria según su hecho imponible, ha perdido, por medio de esta configuración objetiva de la base toda legitimidad, separándose totalmente de aquella realidad prejurídica, la renta en su sentido económico, que quería gravar; y como consecuencia lógica, se estará estableciendo, en determinados casos, un gravamen sobre situaciones que no llevarán consigo una verdadera capacidad económica»⁹³⁹.

Igualmente, la STC 129/2019, de 31 de octubre, declara infringidos los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad en los supuestos en los que la cuota tributaria a pagar supera «el 100 por 100 de la riqueza efectivamente generada» (FJ 4). En definitiva, se está atendiendo nuevamente a una noción prenortativa de la capacidad económica para constatar que la configuración legal de la base imponible del IIVTNU supone el gravamen de una capacidad económica parcialmente inexistente, por lo que se refiere al exceso de la cuota, infringiéndose así, por un lado, el principio de capacidad como fundamento de la imposición y, por otro, el principio de no confiscatoriedad.

Lo anterior resulta de gran interés por lo que respecta a la acumulación de tributos sobre una misma manifestación de capacidad económica, puesto que en estos casos existe una única realidad económica, que se traduce en una única manifestación de capacidad económica gravada por varios impuestos, cada uno de ellos con su propio hecho imponible o, mejor dicho, con su propia estructura jurídica. Es decir, todos ellos suponen la detracción parcial de una misma capacidad económica que difícilmente va a determinarse de igual forma por la regulación legal de cada uno de los tributos concurrentes.

A este respecto, no se puede perder de vista que *el contribuyente es uno y una es también la capacidad económica que manifiesta, por más que sean diversos los entes públicos exatores y los fines que persiguen los distintos impuestos*. Así pues, cuando un mismo sujeto se ve obligado a pagar dos o más impuestos por un mismo presupuesto de hecho lo que procede es verificar, en última instancia, que la acumulación de tributos no suponga el agotamiento (ni la sustracción de la mayor parte, añadiríamos nosotros) de la capacidad económica revelada. Capacidad económica ésta que, por lo que respecta a la imposición sobre la vivienda vacía, estimamos que sería la renta potencial o el rendimiento que, por su propia naturaleza, podría generar todo inmueble.

⁹³⁹ PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Los fenómenos encubiertos de doble imposición en el Derecho español*, cit., pág. 42.

1.2. La concurrencia de figuras impositivas sobre la titularidad de la vivienda deshabitada

A continuación, se va a analizar la doble imposición provocada por la concurrencia de impuestos que gravan, de una manera u otra, *la propiedad o la titularidad de cualquier derecho que permita la explotación económica de unos inmuebles determinados, como son las viviendas desocupadas.*

La plurimposición sobre estas viviendas requiere de especial atención, dado que a la ya de por sí intensa imposición inmobiliaria tradicional hay que sumar la utilización del tributo como medida para atajar la desocupación de estos inmuebles implementada desde los tres niveles territoriales del Estado. De este modo, sobre las viviendas vacías recaen tanto los impuestos patrimoniales fundamentalmente recaudatorios, como el IBI o el IP (téngase en cuenta que los inmuebles son elementos que componen el patrimonio de una persona física), como las distintas figuras tributarias que hemos tenido ocasión de analizar detalladamente en el Capítulo II de este trabajo.

Ciertamente, todas estas prestaciones tributarias afectan a las viviendas vacías. Sin embargo, no todas ellas se exigen a un mismo sujeto en la medida en que algunas solo atañen a las personas físicas, y otras, únicamente conciernen a las personas jurídicas. Debido a que solo es posible hablar de una efectiva doble imposición cuando coincide el sujeto obligado a soportar la carga tributaria -de otro modo, nunca quedaría obligado a pagar doblemente por un mismo hecho imponible-, estudiaremos la concurrencia de las distintas figuras impositivas sobre la titularidad de las viviendas vacías según aquella se ostente por una persona física o por una persona jurídica.

1.2.1. La plurimposición sobre las personas físicas titulares de viviendas desocupadas

Una vez analizado en el Capítulo segundo de este trabajo el régimen jurídico de los gravámenes que singularmente afectan a estos inmuebles, podemos afirmar que sobre una vivienda deshabitada titularidad de una persona física podrían recaer tanto el recargo del IBI sobre inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, una vez consiga ser aplicado, como la imputación de rentas inmobiliarias prevista en el art. 85 LIRPF, además de los impuestos tradicionalmente recaudatorios que gravan, de forma más general, la titularidad de todo inmueble, como son el propio IBI y el IP⁹⁴⁰.

⁹⁴⁰ Ello sin perjuicio de que este último cuente con un mínimo exento -no específico para el patrimonio inmobiliario- a aplicar en la base imponible de 700.000 euros, salvo que las CC.AA. hayan estipulado que se reduzca la base imponible en otro importe, tal y como permite el art. 47.1.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Cabe añadir

Ciertamente, el Tribunal Constitucional descartó en la STC 233/1999, de 16 de diciembre, la doble imposición entre estos dos últimos impuestos determinando que «mientras que el Impuesto sobre el Patrimonio es en la actualidad, conforme al art. 3, párrafo 1, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del tributo, un impuesto de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de que sea titular una persona física en el momento del devengo (el 31 de diciembre), el I.B.I. es un tributo directo de carácter real que grava, bien la propiedad de bienes inmuebles rústicos o urbanos, bien la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie o de una concesión administrativa sobre los mismos o sobre los servicios públicos a que se encuentren afectados (art. 61 L.H.L.)» (FJ 23).

El Tribunal Constitucional rechazó en la precitada sentencia que ambos impuestos poseyeran el mismo hecho imponible, no obstante, creemos que ello no es óbice para reconocer que coincide -parcialmente, en este caso- su objeto imponible⁹⁴¹. En efecto, más recientemente, el ATC 69/2018, de 20 de junio, ha admitido la doble imposición entre el IBI y el IP señalando que una «situación en que un mismo sujeto pasivo debe tributar por similares manifestaciones de su capacidad de pago» tiene lugar «entre el impuesto sobre el patrimonio, que gravita sobre el conjunto de bienes y derechos de las personas físicas, y los tributos locales que recaen sobre determinadas titularidades ya gravadas por aquel, como el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica» [FJ 4 a)]. Y, de hecho, algo después, en la STC 4/2019, de 17 de enero, el Tribunal Constitucional se ha hecho eco del clásico planteamiento empleado en la STC 37/1987, de 26 de marzo, para rechazar la equivalencia entre el ITI y el IP, con el fin de descartar la duplicidad de hechos imponibles, prohibida por el art. 6.3 LOFCA, entre el IVVCAT y el IBI. De este modo, admite, en la línea del ATC 69/2018, de 21 de junio, que el IBI, al igual que el IP, «también sujeta a gravamen la propiedad (así como otros derechos), aunque no de todos los bienes, como el impuesto sobre el patrimonio, sino solo de los inmuebles, teniendo ambos tributos un fin fiscal, sin perjuicio de la posible concurrencia de elementos extrafiscales accesorios» [FJ 5 e)].

En definitiva, por lo que a nosotros respecta, no podemos sino convenir con aquellos autores que, como CHECA GONZÁLEZ, sostienen que «si ponemos en relación el IBI con el Impuesto sobre el Patrimonio es evidente que, al menos parcialmente, coinciden sus respectivos objetos imponibles, ya que los bienes inmuebles constituyen el

que, por lo respecta a los supuestos de no residentes, el mínimo exento aplicable será siempre el fijado por el Estado en el art. 28.2 LIP, esto es, 700.000 euros (ESCRIBANO, F.: «Capítulo VIII: El impuesto sobre el Patrimonio», cit., pág. 606).

⁹⁴¹ Es de la misma opinión DE VICENTE DE LA CASA, F.: «La concurrencia y articulación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible», *Tribuna Fiscal*, núm. 211, 2008, pág. 34.

objeto imponible del IBI y en parte del Impuesto sobre el Patrimonio»⁹⁴². No se trata, como precisa LÓPEZ ESPADAFOR, «de impuestos que coincidan totalmente en su ámbito, sino que entramos en el análisis de una plurimposición que, en principio, se limita al ámbito material del primero, en cuanto es más reducido y es abarcado por el del segundo, dado que este último es comprensivo del total patrimonio neto del sujeto pasivo»⁹⁴³. Y, en fin, el célebre profesor SAINZ DE BUJANDA sostenía, en esta línea, que «un impuesto sobre la propiedad de los bienes inmuebles sólo puede estar justificado y ser soportable en la esfera local si los valores gravados no son los valores reales, sino unos valores mínimos, es decir, unos valores fiscales convencionales, que puedan soportar el peso de un gravamen que *se superpone al gravamen sobre el valor efectivo del patrimonio global y al gravamen sobre la renta global del propietario*»⁹⁴⁴.

En efecto, existe una corriente doctrinal que defiende la existencia de una doble imposición no solo entre el IBI y el IP, sino también entre el IBI y el IRPF (y el IS). En particular, LÓPEZ ESPADAFOR sostiene que «lo que tiene el IBI como objetivo último es recaer sobre las rentas inmobiliarias» y, en consecuencia, «desde la perspectiva de los objetivos del Impuesto, se podría reconocer una doble imposición entre el IBI y el IRPF, sin perjuicio de que en el plano material se podría defender también una doble imposición entre aquel Impuesto local y el Impuesto sobre el Patrimonio»⁹⁴⁵. Este autor, sumándose a un autorizado sector doctrinal, considera que, aunque «el objeto material de este Impuesto local se pueda localizar en el patrimonio inmobiliario, su objeto fin parece estar más bien pensando en las rentas inmobiliarias. De esta forma, se trataría de un Impuesto que, gravando directamente el patrimonio, está pensando en la renta. Así, en ocasiones los elementos renta y patrimonio se mezclan dentro de un mismo impuesto»⁹⁴⁶.

Se trata de una postura basada en la distinción entre el «objeto material» y el «objeto-fin» del tributo acuñada por FERREIRO LAPATZA, quien precisamente utilizó como ejemplo paradigmático para ilustrar la posibilidad de que ambos conceptos no coincidieran, el hecho de que «el legislador puede querer gravar la renta de una persona

⁹⁴² CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los tributos locales: análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 106, *apud* DE VICENTE DE LA CASA, F.: *La concurrencia y articulación de los impuestos locales con otros tributos del sistema fiscal español*, cit., pág. 184. Comparten este parecer, entre otros muchos, LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.^a: *La doble imposición*, cit., págs. 87-92; DE VICENTE DE LA CASA, F.: *La concurrencia y articulación de los impuestos locales con otros tributos del sistema fiscal español*, cit., pág. 183; CALVO ORTEGA, R.: «La supresión del impuesto sobre el patrimonio: algunas reflexiones», *Nueva Fiscalidad*, núm. 5, 2008, pág. 17; y GALAPERO FLORES, R.: «Estudio de algunos aspectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 20, 2001, págs. 13 y 14 (versión en línea).

⁹⁴³ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.^a: *La doble imposición interna*, cit., pág. 88.

⁹⁴⁴ SAINZ DE BUJANDA, F.: *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo General de Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987, pág. 33. La cursiva en la cita es nuestra.

⁹⁴⁵ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.^a: «La tributación por la segunda vivienda frente a la situación de la vivienda habitual», cit., pág. 199.

⁹⁴⁶ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.^a: «La aplicación de diferentes reglas de valoración para los inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio y la quiebra del principio de igualdad», cit., pág. 12 (versión en línea).

y puede encontrar conveniente, para lograr ese fin, establecer un impuesto sobre el patrimonio»⁹⁴⁷. Esto es lo que sucedía, a juicio del autor, en la Contribución Territorial Urbana (en adelante, CTU), antecedente normativo del actual IBI, la cual tendría la renta como objeto-fin, empero, los inmuebles como objeto material. Este tributo, que nace como impuesto de producto a cuenta de los generales sobre la renta total de las personas físicas o de las sociedades y demás entidades jurídicas, se transforma en un tributo local de carácter real en virtud de la Disposición Transitoria primera de la Ley 44/1978⁹⁴⁸. En suma, el profesor FERREIRO explicaba que en este caso «el legislador quiere gravar la renta que deriva de estos bienes pero el gravamen se exige produzca o no se produzca dicha renta. Basta la mera existencia de tales bienes para que su titular haya de pagar el tributo. La CTU se configura así, con graves contradicciones con su condición de impuesto a cuenta, como un impuesto sobre el patrimonio urbano. Los bienes de naturaleza urbana son la riqueza gravada, son los bienes sobre los que pesa el tributo [...]»⁹⁴⁹.

Resulta de interés efectuar siquiera un breve apunte sobre este tributo ya abrogado, pero de gran relevancia para nuestro objeto de estudio. Si bien explicamos en su momento que la imputación de rentas inmobiliarias, tal y como la conocemos hoy, enmarcada en el ámbito del IRPF, hunde sus raíces en la Ley 44/1978, es preciso reseñar que los rendimientos potenciales de los bienes inmuebles de naturaleza urbana ya se venían gravando con anterioridad en la antigua CTU. El art. 1 del Texto Refundido de la Contribución Territorial Urbana (en adelante TRCTU), aprobado por el Decreto 1251/1966, de 12 de mayo, establecía que este impuesto recaería sobre el importe de las rentas que «producen o son susceptibles de producir los bienes calificados tributariamente de naturaleza urbana», mediante un hecho imponible constituido tanto por «la percepción, devengo o susceptibilidad de obtención de los rendimientos de los bienes calificados tributariamente de naturaleza urbana», como por la utilización, goce o posesión, en virtud de un derecho real, de dichos bienes (art. 2 de la mencionada norma).

A este respecto, señalaba el maestro SAINZ DE BUJANDA que mediante este impuesto «se gravaban por igual los bienes, tanto si se cedía su disfrute (rentas reales), como si se utilizaban por los propietarios (rentas supuestas en especie), o incluso en el caso de que no fuesen utilizados o aprovechados por nadie, como era el caso de los solares no explotados (rentas supuestas ficticias)»⁹⁵⁰. En definitiva, «se asignaba una renta imponible a toda finca urbana con independencia de su real existencia, estableciendo su

⁹⁴⁷ FERREIRO LAPATZA, J. J.: «El objeto del tributo», cit., pág. 232.

⁹⁴⁸ RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., pág. 21 (nota al pie 1).

⁹⁴⁹ FERREIRO LAPATZA, J. J.: «El objeto del tributo», cit., pág. 233.

⁹⁵⁰ SAINZ DE BUJANDA, F.: *La Contribución Urbana. Meditación en la víspera de un nuevo sistema de financiación local*, Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987, pág. 254.

cuantía por el sistema de rendimientos medios»⁹⁵¹. Y es que la base imponible de la CTU se obtenía a través de un método de estimación objetiva con el que se trataba de conseguir «el rendimiento medio obtenido o susceptible de obtener del bien urbano»⁹⁵². Se trataba de una magnitud neta que se extraía al deducir «de la renta catastral los gastos legalmente estimados necesarios para su obtención» (art. 17.4 TRCTU).

La renta catastral equivalía, por tanto, al producto o rendimiento bruto presunto de los bienes objeto de gravamen, y se calculaba aplicando el porcentaje del 4% al valor catastral del bien en cuestión⁹⁵³, respondiendo dicho porcentaje, según explica la doctrina, «a un criterio de rentabilidad, puesto que éste era el tipo de interés legal del dinero en el año de aprobación del TRCTU»⁹⁵⁴. El valor catastral representaba, en fin, la magnitud sobre la que partía la cuantificación de este tributo y se correspondía con el valor patrimonial que se atribuía, a efectos de este impuesto, a los bienes gravados. El valor catastral equivalía a la suma del valor del suelo y de las construcciones, resultante de un procedimiento administrativo, regulado en la propia normativa del impuesto, que se iniciaba con una declaración previa que tenía que presentar, por una sola vez, el propietario del bien en el correspondiente Ayuntamiento (art. 23.1 del TRCTU).

En el caso concreto de los edificios, la normativa preveía una reducción del 30% en concepto de huecos, reparos y servicios (art. 22 TRCTU), expresión equivalente al tiempo en que el inmueble podía estar sin ocupar, a los distintos gastos de conservación y al coste de los diferentes servicios de los que el edificio podía hacer uso⁹⁵⁵. Finalmente, el art. 28 del TRCTU establecía un tipo de gravamen del 20% que se aplicaba a la base liquidable asignada a cada finca; tipo impositivo que se vio reducido hasta el 5% en virtud de lo dispuesto en la letra c) del primer apartado de la Disposición Transitoria primera de la Ley 44/1978.

En este punto, cabe hacernos eco de la opinión, a nuestro entender, acertada, que manifestó el profesor SIMÓN ACOSTA en el momento en que se proyectaba la reforma de la tributación local y, en particular, la sustitución de la CTU, un impuesto sobre los rendimientos de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, por un impuesto sobre la propiedad de los mismos, de naturaleza patrimonial, como es el IBI actual. Para este autor «[e]l supuesto cambio de naturaleza del impuesto no tiene otra trascendencia que la modificación de la magnitud que constituye la base imponible: en el nuevo impuesto es

⁹⁵¹ SAINZ DE BUJANDA, F.: *La Contribución Urbana. Meditación en la víspera de un nuevo sistema de financiación local*, cit., pág. 254.

⁹⁵² POVEDA BLANCO, F.: *Valoración de bases imponibles en la imposición sobre la renta*, Tesis doctoral. Universidad de Alicante, Alicante, 1983, págs. 181 y 182. Disponible en: <http://rua.ua.es/dspace/handle/10045/16810> (consultado por última vez el día 29/08/2022).

⁹⁵³ Cabe indicar que el art. 20 de la norma reguladora de la CTU establecía ciertas especificidades para la determinación de la renta catastral en los casos de arrendamiento de viviendas y locales.

⁹⁵⁴ POVEDA BLANCO, F.: *Valoración de bases imponibles en la imposición sobre la renta*, cit., págs. 183 y 184.

⁹⁵⁵ *Ibidem*, pág. 185.

el valor de los bienes, y en los impuestos actuales [el autor se refiere a las Contribuciones Territoriales Rústica y Urbana] es su renta potencial. De todos modos, como la renta se determina de manera objetiva y, en el caso de la Contribución Territorial Urbana, es proporcional al valor catastral, no hay diferencia sustancial entre el gravamen de la propiedad y el gravamen de la renta, si se realizan en el tipo de gravamen los ajustes cuantitativos necesarios para que se obtenga la misma cuota»⁹⁵⁶. Continúa explicando que, al definirse el IBI «como impuesto sobre la propiedad, lógicamente la base ha de ser el valor venal de los bienes, y no su valor locativo o valor en renta, que viene siendo base hasta ahora. La modificación, como también hemos indicado ya, tiene escasa trascendencia porque tanto en el régimen vigente, como en el que se anuncia, los valores (venales o locativos) son valores catastrales fácilmente intercambiables. Son valores administrativamente fijados en un registro que se elabora en base a estudios de conjunto y se rectifica o actualiza periódicamente. A partir de dicho registro la relación entre valor venal y locativo se fija en una proporción matemática constante, por lo que es indiferente el valor elegido como base, si se hace la adaptación correspondiente en los tipos»⁹⁵⁷.

Así pues, SIMÓN ACOSTA llega a la conclusión de que «aunque el Impuesto sobre Bienes Inmuebles es nominalmente un impuesto sobre la propiedad, grava indirectamente la renta de los inmuebles, por lo que su coordinación debe efectuarse principalmente con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I.R.P.F.) y el Impuesto sobre Sociedades. El Impuesto sobre el Patrimonio (I.E.P.P.F.) también debe ser tenido en cuenta, puesto que se trata igualmente de un impuesto nominal sobre el patrimonio y efectivo sobre la renta»⁹⁵⁸. Por tanto, este autor es una más de las voces -y posiblemente de las primeras y principales- que denuncian la doble imposición de la renta de los inmuebles en el IBI y en el IRPF; doble imposición que, a su juicio, el legislador trata de aliviar -aunque de manera insuficiente- permitiendo la deducción de la cuota del primero de los rendimientos de los inmuebles gravados por el segundo⁹⁵⁹, cuando éstos no se encuentran afectos a una actividad económica, y de los rendimientos de actividades

⁹⁵⁶ SIMÓN ACOSTA, E.: «Los impuestos sobre la riqueza inmobiliaria», en AA.VV.: *El Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988, pág. 43.

⁹⁵⁷ *Ibidem*, pág. 56.

⁹⁵⁸ *Ibidem*, pág. 43. En esta línea, SÁNCHEZ GALIANA considera que «si bien el objeto material del IBI o su hecho imponible es la propiedad inmobiliaria, la materia imponible es la renta que se pueda generar por los bienes inmuebles. En consecuencia con lo anterior, podríamos hablar de una doble imposición, dado que tanto en el IRPF como en el Impuesto sobre Sociedades se gravan las rentas generadas por la titularidad o propiedad de los bienes inmuebles, doble imposición limitada, de un lado al ámbito inmobiliario, y del otro, al ámbito subjetivo bien de las personas físicas, bien de las personas jurídicas» (SÁNCHEZ GALIANA, C. M.^a: *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*, cit., pág. 392).

⁹⁵⁹ LÓPEZ ESPADAFOR precisa que la concurrencia del IBI y el IRPF no solo se daría por lo que respecta a los rendimientos del capital inmobiliario, también en los rendimientos del capital mobiliario cuando los inmuebles integran un negocio completo objeto de arrendamiento (LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.^a: «La tributación por la segunda vivienda frente a la situación de la vivienda habitual», cit., pág. 199).

económicas, en caso contrario⁹⁶⁰. En cambio, la deducción de la cuota del IBI no está prevista para el régimen especial de la imputación de rentas inmobiliarias. El art. 71 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, dejó de contemplar la posibilidad hasta entonces existente de deducir de los rendimientos íntegros de los inmuebles no arrendados ni subarrendados las cuotas y recargos, salvo el de apremio, devengados por el IBI, sin haberse rebajado, por cierto, el porcentaje de aplicación.

Por nuestra parte, entendemos que no es lo mismo el gravamen de la renta efectiva (estimada de manera directa u objetiva) que produce un inmueble, que el gravamen de la renta que éste podría producir normalmente, pues esta última se somete a imposición con independencia de si verdaderamente se materializa o no, es decir, engloba tanto los rendimientos obtenidos efectivamente, como los no obtenidos, pues no se atiende al resultado real. Y ello constituye, a nuestro entender, el fundamento de una imposición patrimonial que, si se desea seguir manteniendo y justificando en términos de capacidad económica, naturalmente, ha de coordinarse -si se quiere que exista un sistema tributario justo- con la imposición sobre la renta, a fin de evitar que se grave tanto por la renta que es susceptible de producir un inmueble, como por la que, en su caso, produce efectivamente.

No creemos que pueda afirmarse, sin embargo, que el IBI y el IRPF gravan la misma capacidad económica y que comparten, a la postre, la materia imponible, pues no hemos de perder de vista que al primero también quedan sujetos los bienes inmuebles que no producen renta real. Lo que sucede es que cuando un inmueble genera rendimientos del capital o coadyuva a la obtención de rendimientos de actividades económicas que son gravados en el IRPF, es lógico pensar que éstos constituyen el medio de pago del IBI y por ello se permite deducir su cuota de los correspondientes rendimientos íntegros⁹⁶¹.

⁹⁶⁰ SIMÓN ACOSTA, E.: «Los impuestos sobre la riqueza inmobiliaria», cit., pág. 43. Particularmente, este autor ofrece una propuesta de *lege ferenda* que mejoraría esta situación de doble imposición, la cual suscribe plenamente LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.^a: «La persistente falta de coordinación del gravamen de la imputación de rentas inmobiliarias dentro del sistema impositivo», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2007, págs. 30-36; y SÁNCHEZ GALIANA, C. M.^a: *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*, cit., págs. 396-398. Dicha propuesta, en síntesis, consistiría en «permitir la deducción en la cuota del I.R.P.F. de la cuota del Impuesto sobre Bienes Inmuebles resultante de la aplicación de los tipos impositivos mínimos, obligatorios en todo el territorio nacional. El exceso, es decir, la parte del impuesto de la que es responsable el Ayuntamiento frente a sus electores, sólo sería deducible en base» (SIMÓN ACOSTA, E.: «Los impuestos sobre la riqueza inmobiliaria», cit., págs. 46 y 47).

⁹⁶¹ La forma concreta en que se articula esta deducción en la LIRPF es la siguiente: por lo que respecta a los rendimientos de actividades económicas, en la medida en que el art. 28.1 LIRPF se remite a la normativa reguladora del IS a fin de determinar el rendimiento neto, entendemos que la cuota del IBI se deduce como gasto del ejercicio. En relación con los rendimientos del capital, la cuota de IBI se deducirá de los rendimientos íntegros como gasto necesario para su obtención [arts. 23.1.a).2º y 26.1.b) LIRPF]. En concreto, el art. 23.1.a).2º LIRPF establece que se deducirán de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario «[l]os tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, cualquiera que

De lo que no nos cabe duda es de que se produce una verdadera doble imposición entre el IBI y la imputación de rentas inmobiliarias. Como ya hemos manifestado en reiteradas ocasiones, por mucho que este gravamen se localice en el marco de un impuesto que tiene la renta -efectiva o cierta, habría que añadir- como objeto material de gravamen, en realidad, se establece sobre una materia imponible, que son los inmuebles, distinta a la del IRPF y común a la del IBI y a la del IP (por lo que respecta al patrimonio inmobiliario). Como resultado de lo anterior, creemos poder afirmar que se gravan doblemente -en el ámbito estatal y en el local- los rendimientos potenciales de los inmuebles no productivos que conforman el ámbito objetivo de aplicación del art. 85 LIRPF, entre los que se encuentran -huelga aclararlo, de nuevo- las viviendas desocupadas⁹⁶².

En efecto, no faltan autores que reclaman la deducción de la cuota del IBI de la cantidad a integrar en la base imponible general del IRPF en concepto de rentas inmobiliarias imputadas⁹⁶³. Resulta innegable que ésta sería una solución que aliviaría la carga tributaria de los titulares de los inmuebles afectados. Sin embargo, consideramos que lo más adecuado sería acometer una sistematización tributaria parecida a la italiana

sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre el bien o derecho productor de aquéllos y no tengan carácter sancionador». En relación con lo anterior, se muestra especialmente crítico LÓPEZ ESPADAFOR, para quien «el Impuesto sobre Bienes Inmuebles no es un Impuesto que se pague “para” poder ser titular de un inmueble, sino “por” ser titular del mismo. Por ello no se podía afirmar que fuese un gasto necesario para la obtención del rendimiento generado por el inmueble. También se podría decir que el inmueble es necesario para obtener el rendimiento, pero el razonar así lo único que conseguiría es confundir la verdadera realidad jurídica: debemos tener en cuenta que el objeto-fin del Impuesto sobre Bienes Inmuebles es el gravamen de los rendimientos de los inmuebles, o sea, el objeto-fin sería la renta inmobiliaria. Por ello no se podía decir que este Impuesto sea algo necesario para obtener esa riqueza. [...] En suma, si un impuesto quiere gravar la renta que produce o puede producir un inmueble, no se le puede considerar en principio como gasto necesario para obtener esa renta [...]» (LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.^a: *La doble imposición interna*, cit., págs. 103 y 104).

⁹⁶² En esta línea, el Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la reforma tributaria, publicado en 2022, admite -ya lo pusimos de relieve en el segundo Capítulo de este trabajo- que «se produce un efecto de sobrecarga fiscal sobre un elemento patrimonial (en este caso, bienes inmuebles)» cuando se trata de las personas físicas propietarias de los bienes inmuebles a los que se imputan rentas inmobiliarias en el IRPF, pues, además, son «contribuyentes del IP (en el que estos bienes se integran plenamente al no tener la condición de vivienda habitual)». Asimismo, el Comité reconoce el «efecto de doble sobreimposición» que se produce por la concurrencia del IP y del IBI, aunque únicamente por lo que respecta a los bienes inmuebles y derechos sobre los mismos, en el caso de «las personas físicas que superen el umbral de sujeción efectiva al IP y teniendo en cuenta la exención de la vivienda habitual y de los bienes afectos a una actividad económica». Por todo ello, considera «que sería conveniente evaluar fórmulas de ajuste que permitieran reducir este efecto respecto de los contribuyentes gravados en el IP», en detrimento de la posibilidad de «invocar la duplicidad con el IP como argumento en favor de [la] supresión [del IBI], teniendo en cuenta que la coincidencia de sujetos y objeto no es total, sino limitada» (AA.VV.: *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*, cit., págs. 684 y 685).

⁹⁶³ Para LÓPEZ ESPADAFOR ésta sería «una solución imperfecta» que, como mínimo, debería haber adoptado el legislador para mitigar la confluencia del IBI y del IRPF, en lo que concierne a la imputación de rentas inmobiliarias (LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.^a: «La tributación por la segunda vivienda frente a la situación de la vivienda habitual», cit., pág. 200). Por su parte, SÁNCHEZ GALIANA considera que, al haberse eliminado la posibilidad que existía con anterioridad de deducir las cuotas de IBI, se ha visto agravada la confluencia de este Impuesto con el IRPF por lo que se refiere a los inmuebles afectados por este régimen especial (SÁNCHEZ GALIANA, C. M.^a: *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*, cit., pág. 394).

mediante la que se suprimieran las rentas inmobiliarias imputadas en el ámbito del IRPF. De esta forma, se evitaría la doble imposición que se produce cuando estos rendimientos potenciales no solo se gravan mediante impuestos patrimoniales sino también en el ámbito del IRPF, al tiempo que se resolvería la quiebra que este régimen especial supone al gravamen de rentas reales y efectivas que preside la configuración del IRPF⁹⁶⁴. De hecho, resulta perfectamente viable nuestra propuesta si atendemos a la experiencia de los Territorios Forales, donde la imputación de rentas inmobiliarias se suprimió hace años del ámbito del IRPF, tributando únicamente en él los rendimientos reales de los inmuebles.

Las personas físicas titulares de los inmuebles que no se rentabilizan no solo han de pagar la cuota de IBI sin posibilidad de deducirla en el IRPF, donde también se les imputan rentas inmobiliarias, además, estos inmuebles y, más concretamente, las viviendas desocupadas, que son los inmuebles que concretamente a nosotros nos incumben, se ven afectadas por recargos -como el recargo del IBI sobre inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente- e impuestos creados *ex novo* en aras de desincentivar lo que se entiende como un incumplimiento de su función social. Téngase en cuenta que actualmente las personas físicas, que ostentan la condición de grandes tenedores de viviendas, también son contribuyentes del impuesto catalán sobre las viviendas vacías.

Se trata de una considerable carga tributaria que el titular del inmueble habría de hacer frente con otro tipo de rentas que hubiera obtenido en el periodo impositivo o con el dinero que tuviese ahorrado, pues, de lo contrario, se vería obligado a enajenar el propio elemento patrimonial, a despojarse de la materia imponible misma, a fin de conseguir la liquidez necesaria para dar cumplimiento al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos⁹⁶⁵.

⁹⁶⁴ RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., págs. 42 y 43.

⁹⁶⁵ En este sentido, GARCÍA GUERRERO pone de manifiesto que «en la tributación sobre la propiedad, el sujeto ha de obtener renta u ostentar el dinero en cuanto patrimonio suficientes para cumplir con la obligación tributaria, esto es, el pago de la cuota de ese tributo», pudiendo darse el caso de que «el sujeto pasivo de un tributo que grave la titularidad de la propiedad sobre un bien no disponga del dinero necesario para hacer frente a la cuota del mismo. Eso traería consigo la venta de ese mismo bien o de otros elementos patrimoniales que no sean líquidos para poder satisfacer la deuda tributaria». El autor ilustra este planteamiento con un gráfico ejemplo: «En tales situaciones, aun cuando la cuota a pagar por el sujeto pasivo no determine que el tributo sea confiscatorio, podemos encontrarnos con dos situaciones bien distintas: el sujeto A es propietario del bien 1 y el sujeto B es propietario del bien 2. Atendiendo al articulado hipotético de un tributo que los sometiese a imposición, en ambos casos la cuota a pagar es de 3.000 euros. El sujeto A dispone de un trabajo que le proporciona una renta, la cual le permite incluso ahorrar; por su parte, el sujeto B no dispone de trabajo ni de patrimonio líquido. Pues bien, ante este tributo que no es confiscatorio *ex ante*, el sujeto A cumple con la obligación tributaria sin problema, pero el sujeto B se ve incapaz de afrontar la deuda tributaria, debiendo vender éste la propiedad. Así, un tributo que no es confiscatorio a simple vista puede llegar a ser confiscatorio en la aplicación del mismo, en particular, en el

1.2.2. La plurimposición sobre las personas jurídicas y los entes sin personalidad jurídica titulares de viviendas desocupadas

Por su parte, cuando son las personas jurídicas y los entes sin personalidad jurídica contemplados en el art. 35.4 LGT⁹⁶⁶ quienes ostentan la titularidad de una vivienda desocupada, no se ven afectados ni por la imputación de rentas inmobiliarias -por no existir un régimen equivalente en el IS y por imputarse en el IRPF las rentas inmobiliarias a los socios, herederos, comuneros o partícipes de tales entes⁹⁶⁷- ni tampoco por el IP, puesto que este último impuesto solo afecta, de todos es sabido, a las personas físicas. Sin embargo, lo anterior no quiere decir que soporten una carga tributaria más liviana que las personas físicas. Al IBI y a su recargo sobre inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, hay que sumar los impuestos propios sobre las viviendas vacías que algunas Comunidades Autónomas, como Cataluña y la Comunidad Valenciana, han previsto fundamentalmente para las personas jurídicas en el entendimiento de que son éstas quienes mantienen en su poder un mayor número de viviendas sin ocupación, con la salvedad de que el IVVCAT no concierne a los entes sin personalidad jurídica.

Sin perjuicio de lo anterior, y como prontamente expondremos con mayor detenimiento, los legisladores catalán y valenciano, conscientes de esta situación, han contemplado en las leyes reguladoras de sendos impuestos medidas compensatorias o de coordinación a favor de los Ayuntamientos que efectivamente aprueben en ordenanza municipal el recargo previsto en el art. 72.4 TRLRHL. En definitiva, para evitar la doble imposición entre estos tributos propios autonómicos y el recargo del IBI para inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, se prevé la inaplicación de este último en los casos en los que efectivamente se produzca dicha concurrencia, a cambio de compensar a los Ayuntamientos por la recaudación dejada de obtener de aquellas viviendas que, sujetas a ambos tributos, únicamente acaben siendo gravadas por los impuestos autonómicos.

Por último, es preciso indicar que, en los Territorios Forales de País Vasco y Navarra, es equivalente la situación de las personas físicas, de las personas jurídicas y de

procedimiento de recaudación, ya que el sujeto B “ha agotado la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir” (sic) para pagar la cuota del tributo». Y, en fin, por esta razón, el autor propone que solo se someta a tributación la titularidad de la propiedad de forma ocasional y ante situaciones extraordinarias, dejando al margen de la misma a quien no dispone de renta o dinero para hacer frente al pago de la cuota tributaria a través de una «exención en el periodo impositivo correspondiente, tras la aportación de una serie de documentos que probasen la situación de capacidad económica nula o (cuasi) inexistente por parte del obligado tributario, recayendo, naturalmente, la carga de la prueba sobre éste» [GARCÍA GUERRERO, D.: «Consideración fiscal de la propiedad en el ámbito estatal», en AA.VV. (LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.^a): *Dimensión fiscal del derecho de propiedad*, Dykinson, Madrid, 2020, págs. 148-150].

⁹⁶⁶ El tenor literal del citado dispone: «Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición».

⁹⁶⁷ Los arts. 8.3 y 86 a 90 LIRPF regulan el régimen de atribución de rentas.

los entes sin personalidad jurídica en tanto que no se establecen diferencias de trato por razón de la naturaleza del sujeto. Así pues, en la Comunidad Foral de Navarra, toda persona física, jurídica o entidad prevista en el art. 35.4 LGT que sea titular de una vivienda deshabitada podría verse compelida tanto al pago del impuesto local sobre las viviendas deshabitadas, como al de la Contribución Territorial (figura impositiva equivalente al IBI)⁹⁶⁸. Y, por su parte, en el País Vasco es posible, incluso, la aplicación simultánea del recargo del IBI para viviendas no habituales y el canon sobre vivienda deshabitada establecido por el Parlamento Vasco a cargo de los Ayuntamientos. Se trata de una situación, esta última, que reviste especial interés al tratarse de un supuesto de concurrencia de dos prestaciones tributarias establecidas *ad hoc*, a nivel local, para la consecución de una finalidad esencialmente coincidente, cual es garantizar el acceso a una vivienda.

2. EL ART. 6 LOFCA COMO LÍMITE A LA CONCURRENCIA DE IMPUESTOS SOBRE LA VIVIENDA VACÍA

2.1. El art. 6 LOFCA como única prohibición expresa de doble imposición prevista en el bloque de la constitucionalidad: el canon de enjuiciamiento

Frente a esta concurrencia de tributos que se produce en el seno de nuestro sistema tributario encontramos un primer límite en la necesaria coordinación que ha de existir entre las Haciendas Públicas estatal, autonómica y local *ex art.* 156.1 CE. Dicho precepto constitucional consagra el principio de «coordinación con la Hacienda estatal» como límite a la autonomía financiera de las CC.AA., el cual entendemos que se extiende, asimismo, a la Hacienda local en la medida en que «la Hacienda estatal debe entenderse como la Hacienda General del Estado referida en el art. 149.1.14^a»⁹⁶⁹ CE.

Bien es sabido que el art. 133.2 de nuestra Constitución reconoce a las Comunidades Autónomas la competencia para crear «sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales» [art. 157.1 b) CE]. No obstante, «la competencia autonómica para establecer tributos *ex novo* no se configura constitucionalmente en términos absolutos, sino que se encuentra sujeta a los límites establecidos en las leyes del Estado a que se refieren los arts. 133.2 y 157.3 CE»⁹⁷⁰ y, en particular, a los límites contenidos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades

⁹⁶⁸ Así lo advierte también DE VICENTE DE LA CASA, quien afirma que existe concurrencia entre ambos tributos en la medida en que comparten tanto el objeto imponible como el sujeto pasivo (DE VICENTE DE LA CASA, F.: *La concurrencia y articulación de los impuestos locales con otros tributos del sistema fiscal español*, cit., pág. 201).

⁹⁶⁹ LUCAS DURÁN, M.: «El panorama actual de la coordinación tributaria entre los distintos entes territoriales: la concurrencia del espacio impositivo estatal, autonómico y local», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2014, pág. 21 (versión en línea).

⁹⁷⁰ Entre otras, SSTC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a); y 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4.

Autónomas (a la que nos venimos refiriendo de manera abreviada, como LOFCA), que es la norma estatal de carácter general que cumple con la función de delimitar las competencias financieras autonómicas⁹⁷¹.

Más concretamente, los apartados 2 y 3 del art. 6 LOFCA son las disposiciones que constituyen los límites a la creación de tributos propios de las Comunidades Autónomas en aras de «la coordinación del ejercicio de [sus] competencias tributarias»⁹⁷² y, en definitiva, en aras de un armónico ejercicio del poder tributario en los distintos niveles territoriales de nuestro Estado: estatal, autonómico y local.

El apartado 2 del art. 6 establece literalmente: «Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado». Ciertamente, esta disposición limita el poder tributario de las Comunidades Autónomas, pues a la hora de crear y configurar sus propios tributos éstas habrán de tener en cuenta que sus hechos imponibles no podrán ser coincidentes con los hechos imponibles de los tributos estatales ya existentes.

En relación con esta previsión legal, el Tribunal Constitucional ha venido puntualizando desde sus primeros pronunciamientos que «lo que el art. 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imponibles estrictamente» (STC 37/1987, de 26 marzo, FJ 14), pero «no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado» (FJ 4).

Para conocer el alcance de esta limitación es preciso recurrir, una vez más, a la distinción entre los conceptos constitucionales de «objeto material» o, lo que es lo mismo, «materia imponible» y el de «hecho imponible», ya que la materia imponible es un concepto más amplio que el de hecho imponible, como a continuación explicaremos.

Hemos expuesto en un Capítulo previo que el Tribunal Constitucional, desde la STC 37/1987, de 26 de marzo, ha venido distinguiendo entre los conceptos de «materia imponible» y «hecho imponible» a la hora de enjuiciar la observancia de los límites al poder tributario de las Comunidades Autónomas contenidos en el art. 6 LOFCA. El máximo intérprete de la Constitución define la «materia imponible» como «toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico». Y el «hecho imponible» como «un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso “para configurar cada tributo y cuya realización

⁹⁷¹ Entre otras, SSTC 32/2012, de 15 de marzo, FJ 6; STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 3; y 30/2015, de 19 de febrero, FJ 3.

⁹⁷² Por todas, STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4.

origina el nacimiento de la obligación tributaria” según reza el artículo 28 de la vigente Ley General Tributaria» (FJ 14).

Básicamente, la materia imponible es «el elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de la capacidad económica de un sujeto» (por todas, STC 122/2012, de 5 de junio, FJ 3). Por tanto, la materia imponible es el «punto de partida»⁹⁷³, sirve de base -preexiste, como realidad fáctica que es- al presupuesto -concepto estrictamente jurídico- adoptado como hecho imponible. En otras palabras, la materia imponible es la realidad económica que sirve de base o de punto de partida al legislador a la hora de establecer el tributo. Y, por tanto, en relación con una misma materia imponible, el legislador puede establecer varios tributos, cada uno de ellos con un hecho imponible diferente.

Si hemos entendido correctamente la jurisprudencia constitucional, la materia imponible, como realidad económica, bien podría ser un bien inmueble. Sobre ese elemento de la realidad económica, esa fuente de capacidad económica y, en definitiva, de aptitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, el legislador selecciona distintas circunstancias, como pueden ser la mera titularidad o la desocupación del mismo, que van a dar lugar, a su vez, a hechos imponibles distintos y, en definitiva, a tributos distintos, como ocurre, por ejemplo, con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto catalán sobre las Viviendas Vacías.

Aclarado lo anterior, nos encontramos en disposición de pasar a analizar el tercer apartado del art. 6 de la LOFCA, el cual, tras la reforma introducida por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, dispone: «Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales». Con anterioridad a su modificación, sin embargo, las Comunidades Autónomas no podían crear tributos que recayeran «sobre materias que la legislación de régimen local reserv[ara] a las Corporaciones Locales». Es decir, se prohibía la equivalencia de materias imponibles entre tributos autonómicos y locales, en tanto que el término «materia reservada» se interpretó como «materia imponible» en reiterados pronunciamientos del Tribunal Constitucional⁹⁷⁴.

Así pues, una vez modificado dicho precepto por la Ley Orgánica 3/2009, se ha equiparado la redacción de los apartados 2 y 3 del art. 6 LOFCA, de manera que lo que se prohíbe actualmente a las Comunidades Autónomas, en virtud del art. 6.3 LOFCA, es que establezcan tributos cuyos *hechos imponibles* sean coincidentes con los gravados por

⁹⁷³ SSTC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a); 14/2016, de 14 de abril, FJ 2; y 94/2017, de 6 de julio, FJ 4.

⁹⁷⁴ Por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23; y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4.

los tributos locales con el fin de «ampliar el espacio fiscal de las Comunidades Autónomas respecto de los tributos locales [...] a semejanza de lo que venía haciendo, sin cambios desde su redacción original, el artículo 6.2 LOFCA, en relación con los tributos estatales» [STC 4/2019, FJ 3 a)]. De este modo, la regla de incompatibilidad del tercer apartado se refiere ya también al «hecho imponible» y no a la «materia imponible» como lo hacía su redacción original, «con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales» [STC 4/2019, FJ 3 a)]⁹⁷⁵.

La ampliación del espacio fiscal de las Comunidades Autónomas se debe a que, como indicábamos previamente, el alcance del concepto de «materia imponible» es mayor que el de «hecho imponible», habida cuenta de que «en relación con una misma materia impositiva, el legislador pued[e] seleccionar distintas circunstancias que d[an] lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes» [por todas, STC 4/2019, FJ 3 a)].

Originalmente, el límite del tercer apartado del art. 6 LOFCA, al venir referido a la materia imponible y no al hecho imponible, teóricamente, era más estricto. Por tanto, se entiende que, al haber reducido el ámbito de la prohibición al concepto de hecho imponible, se ha ampliado el alcance del poder tributario autonómico. Sin embargo, la realidad es que, tal y como apunta el Magistrado don Ricardo Enríquez Sancho en el voto particular a la STC 120/2018, de 31 de octubre, al que se adhiere el Magistrado don Pedro José González-Trevijano Sánchez, la modificación del art. 6.3 LOFCA, en puridad, más que ampliar este espacio fiscal, lo *aclara*, ya que lo cierto y verdad es que, pese a que su redacción original se refería a la «materia imponible» y no al «hecho imponible», el Tribunal Constitucional venía aplicando un canon de enjuiciamiento similar al empleado tras su reforma, consistente, como desarrollaremos a continuación, en examinar y comparar el conjunto de las estructuras de las dos figuras tributarias presuntamente equivalentes. No obstante, un beneficio innegable de la reforma del art. 6.3 LOFCA es, a nuestro juicio, el hecho de que, al atender ahora su redacción al «hecho imponible», permite al Tribunal Constitucional admitir sin ambages la coincidencia de la riqueza o materia imponible gravada por los impuestos en liza, lo cual no resultaba posible con anterioridad -pese a su obviedad- y había llevado al máximo intérprete del Texto Fundamental al infortunio de integrar la finalidad extrafiscal en la propia materia imponible para poder así rechazar la existencia de doble imposición entre un nuevo

⁹⁷⁵ En el mismo sentido, entre otras, SSTC 122/2012, de 5 junio, FJ 3; 196/2012, de 31 de octubre, FJ 1; y 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3.

impuesto autonómico con fines de ordenamiento y un impuesto local recaudatorio ya existente⁹⁷⁶, que compartían inequívocamente el objeto material de la imposición.

En efecto, el Tribunal Constitucional reconoce en la STC 4/2019, de 17 de enero, que es inevitable cierto solapamiento entre los distintos tributos que componen nuestro sistema tributario y que se encuentran establecidos en los distintos niveles territoriales de nuestro Estado, habida cuenta de que existe una única realidad económica para todos ellos y que, por ende, éstos indefectiblemente acaban recayendo sobre los mismos índices de capacidad económica, esto es, renta, patrimonio o consumo. Por consiguiente, lo que pretenden los límites del art. 6 LOFCA no es sino garantizar el equilibrio o la coordinación entre, por un lado, la contribución al sostenimiento de los gastos públicos mediante «un sistema» tributario en los términos exigidos por el art. 31.1 CE y, por otro lado, la potestad tributaria que reconocen los arts. 133.2 y 157.1 b) CE a las Comunidades Autónomas, que «entronca con la autonomía financiera que proclama el artículo 156.1 CE y con la corresponsabilidad fiscal que deriva de ella, en concreto, con la capacidad para generar un sistema propio de recursos» [STC 4/2019, FJ 3 d)]. Y este equilibrio se consigue evitando las «dobles imposiciones no coordinadas»⁹⁷⁷ -las dobles imposiciones ha admitido este Tribunal que son inevitables⁹⁷⁸- que se producen cuando existe *coincidencia de hechos imposables*.

En definitiva, el art. 6 LOFCA admite que dos tributos tengan en común el objeto de gravamen o, dicho de otro modo, que se establezcan sobre la misma fuente de capacidad económica, mientras que se diferencien en la «manera» en la que la gravan, en la «perspectiva»⁹⁷⁹ desde la que la gravan. Para conocer la forma en la que los tributos objeto de controversia someten a gravamen esta fuente de capacidad económica es necesario cotejar, no sólo la definición legal de sus hechos imposables -que, desde luego, constituye el punto de partida del análisis-, sino sendas estructuras jurídicas en su conjunto, valorando otros elementos esenciales de los mismos que se encuentran conectados con el hecho imponible, como son la capacidad económica gravada, los sujetos pasivos, los supuestos de no sujeción y exención, y los elementos de cuantificación. A esto hay que añadir la posible *extrafiscalidad* del tributo como elemento a tener en cuenta en dicha comparación, la cual ha de impregnar la estructura del mismo,

⁹⁷⁶ Sirva de botón de muestra el ya comentado ATC 417/2005, de 22 de noviembre, FJ 6, atinente al derogado impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas de la Comunidad Autónoma de Extremadura. Al igual que nosotros, VARONA ALABERN también repara en que en este pronunciamiento el Tribunal Constitucional «incluyó el elemento extrafiscal en la materia imponible de este tributo, lo que le llevó a concluir que ésta no coincidía con la del IBI, sin que, por tanto, se conculcara aquel precepto de la LOFCA» (VARONA ALABERN, J. E.: «Análisis constitucional de la fiscalidad de la vivienda desocupada», cit., pág. 34).

⁹⁷⁷ SSTC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 85/2013, de 11 de abril, FJ 3; 53/2014, de 10 de abril, FJ 3; y 74/2016, de 14 de abril, FJ 2.

⁹⁷⁸ Ya lo admitió expresamente en la STC 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3, y lo ha reiterado en el pronunciamiento referido.

⁹⁷⁹ Esta expresión se utiliza, concretamente, en la STC 74/2016, de 14 de abril, FJ 4.

en el sentido de que debe estar presente en el conjunto del tributo o en determinados elementos centrales de su estructura, sin que sea suficiente para sortear el límite del art. 6 LOFCA con que dichos fines extrafiscales se plasmen, como una mera declaración de intenciones, en el Preámbulo de la correspondiente norma que lo regula⁹⁸⁰.

Como puede observarse, pese a que los apartados 2 y 3 del art. 6 LOFCA hacen referencia a los hechos imponibles, el canon de enjuiciamiento o, dicho en otros términos, el «test de constitucionalidad»⁹⁸¹ que aplica el Tribunal Constitucional para decidir si existe o no duplicidad de hechos imponibles y, por tanto, vulneración del art. 6 LOFCA no se ciñe solamente a la comparación de la definición legal de los hechos imponibles de los dos tributos que se comparan, sino que se materializa en un examen comparativo de la configuración legal de los dos tributos objeto de controversia, es decir, del tributo autonómico en relación con el tributo estatal o, en su caso, del tributo autonómico respecto del tributo local. El Tribunal Constitucional es plenamente consciente de ello, y ha explicado que «este límite al poder tributario autonómico (art. 6.2 LOFCA) nunca se ha interpretado literalmente, puesto que bastaría la introducción de una leve modificación en el hecho imponible del tributo autonómico para eludir tal restricción legal» [STC 125/2021, de 3 de junio, FJ 3 b)].

En definitiva, de la jurisprudencia sentada por el Tribunal Constitucional creemos que es posible concluir que las interdicciones de doble imposición recogidas en el art. 6 LOFCA impiden a las Comunidades Autónomas crear tributos que graven *la misma riqueza que tributos estatales y locales, con base en las mismas circunstancias y, en fin, de la misma forma*. Así pues, si ambos tributos gravan la misma manifestación de capacidad económica, pero de manera distinta, se entenderá que no existe coincidencia de hechos imponibles a los efectos de lo previsto en el art. 6 LOFCA. Es decir, este precepto admite que dos tributos, autonómico y estatal, o bien, autonómico y local, tengan en común la materia imponible o, dicho de otro modo, que se establezcan sobre la misma riqueza o fuente de capacidad económica y, por ende, graven la misma manifestación de capacidad económica (obtención de renta, titularidad del patrimonio y consumo), mientras lo hagan en atención a una circunstancia distinta, diferenciándose, a la postre, en la manera en la que la gravan. Paradigma de ello es la STC 4/2019, de 17 de enero, que pasamos a examinar.

⁹⁸⁰ Por todas, SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5; 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 85/2013, de 11 de abril, FJ 3; 96/2013, de 23 de abril, FJ 11; 53/2014, de 10 de abril, FJ 3; y 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3 d).

⁹⁸¹ BUENO GALLARDO, E.: «La ampliación del espacio fiscal autonómico: el alcance de la prohibición de doble imposición tras la reforma del artículo 6 de la LOFCA», en AA.VV. (Dir. MALVÁREZ PASCUAL, L.; RAMÍREZ GÓMEZ, S.): *Fiscalidad en Tiempos de Crisis*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014, pág. 596.

2.2. Análisis de la constitucionalidad del impuesto catalán sobre las viviendas vacías a la luz del art. 6 LOFCA

2.2.1. La concurrencia del impuesto catalán sobre las viviendas vacías con los tributos locales

a) *La conclusión del Tribunal Constitucional: la compatibilidad del impuesto catalán sobre las viviendas vacías con el IBI y su recargo sobre inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente*

La STC 4/2019, de 17 de enero, como sabemos, desestima el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra los arts. 1, 4, 9.1, 11 y 12 de la Ley 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012. En ella, el Pleno del Tribunal Constitucional rechaza la coincidencia del IVVCAT tanto con el IBI como con su recargo para inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente y, por tanto, descarta la infracción de la prohibición contenida en el art. 6.3 LOFCA. Conclusión que ratifica posteriormente en la STC 43/2019, de 27 de marzo, que resuelve el recurso de inconstitucionalidad núm. 6367-2017 en el que se vuelve a denunciar la duplicidad de los hechos imposables del impuesto autonómico y del IBI y su recargo, con motivo de la modificación de la base imponible del primero operada por el art. 4.1 de la Ley 5/2017, de 28 de marzo, del Parlamento de Cataluña. El Tribunal Constitucional, al no ofrecerse en la demanda nuevos argumentos de inconstitucionalidad en relación con el precepto recurrido y habida cuenta de que esta reforma no supone alteración sustancial alguna en la estructura del impuesto, decide no entrar a enjuiciar la disposición controvertida, sobre todo, cuando la configuración legal del impuesto fue enjuiciada en la STC 4/2019, «en la que se ha descartado tal superposición con el IBI, pues aun recayendo sobre la misma materia impositiva, no se trata de tributos “coincidentes” (STC 210/2012, FJ 6) ni “equivalentes” (STC 53/2014, FJ 3) a efectos del art. 6.3 LOFCA (STC 4/2019, FJ 5 in fine)» (STC 43/2019, FJ 2).

En efecto, tras un análisis comparativo de los elementos esenciales de ambos tributos, en la STC 4/2019 el Pleno del Tribunal Constitucional llega a la conclusión de que no existe coincidencia entre el impuesto autonómico y el IBI en los términos prohibidos por el art. 6.3 LOFCA. Para alcanzar esta conclusión, el Tribunal Constitucional se basa en que ambas prestaciones tributarias presentan «diferencias sustanciales» en los siguientes elementos⁹⁸²:

⁹⁸² Unas reflexiones preliminares sobre esta cuestión pueden encontrarse en URBANO SÁNCHEZ, L.: «La constitucionalidad del impuesto catalán sobre las viviendas vacías: comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 4/2019, de 17 de enero», cit., págs. 185-200.

- En cuanto al *hecho imponible* en sentido estricto, considera el Tribunal que mientras que el IBI grava la titularidad de toda clase de inmuebles, rústicos o urbanos, el impuesto catalán somete a tributación un tipo de inmueble urbano muy concreto, como son las viviendas desocupadas. Añade el Tribunal que la verdadera razón del gravamen de esta figura impositiva es la desocupación de estas viviendas y no su mera titularidad, pues se ha creado «para que aumente la oferta de viviendas en alquiler, de modo que no se grava la propiedad *per se*, sino “por el hecho de permanecer desocupadas de forma permanente” (art. 1, último inciso, de la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015)». Asimismo, diferencia el Tribunal Constitucional entre el carácter real del IBI y el carácter personal del impuesto autonómico, dado que, a diferencia del primero, el segundo tiene en cuenta al sujeto pasivo a la hora de cuantificar su base imponible, es decir, no toma en consideración la vivienda desocupada de manera aislada, sino que «atiende a la superficie total de vivienda desocupada de que [aquél] es titular» [STC 4/2019, FJ 5 a)].
- El Tribunal Constitucional reconoce cierto solapamiento en el *ámbito subjetivo* de ambos impuestos, por lo que se refiere a las personas jurídicas (que, como es sabido, son sujetos pasivos del IBI y constituían, en el momento en que se dictó la sentencia, el único contribuyente del impuesto catalán sobre las viviendas vacías). No obstante, considera que no existe identidad en el mismo, puesto que el IBI, además, somete a gravamen la titularidad de los inmuebles de personas físicas y entes sin personalidad.
- También detecta diferencias notables en sus respectivos *elementos de cuantificación*, ya que la base imponible del IBI atiende al valor catastral y, por tanto, considera el valor de la propiedad o derecho real en función de la localización del inmueble, calidad constructiva y antigüedad. Por el contrario, la base imponible del impuesto sobre las viviendas vacías no atiende a una magnitud monetaria sino física, esto es, a los metros cuadrados de superficie desocupada, «ya que lo relevante para satisfacer la necesidad de vivienda es la superficie en sí y no su valor». Asimismo, se resalta el carácter proporcional del tipo de gravamen del IBI frente al carácter progresivo del correspondiente al impuesto catalán, el cual aumenta conforme se incrementa el número de metros cuadrados desocupados y, en consecuencia, «hace que el incentivo para arrendar las viviendas aumente según crece la superficie desocupada» [STC 4/2019, FJ 5 c)].
- En relación con los *beneficios fiscales*, el impuesto sobre las viviendas vacías presenta supuestos de exención y bonificaciones específicamente dirigidos a la finalidad que se pretende conseguir con su exacción, inexistentes en la regulación del IBI. Se trata de las exenciones previstas para las viviendas situadas en zonas de escasa demanda acreditada y para las viviendas puestas a disposición de programas de alquiler social de vivienda convenidos con las Administraciones

- Públicas; así como de la bonificación sobre la cuota íntegra para aquellos sujetos pasivos que destinen parte de su parque de viviendas al alquiler asequible.
- Por otro lado, el impuesto sobre las viviendas desocupadas, a diferencia del IBI, es un impuesto de *carácter finalista*, dado que su recaudación va dirigida a financiar las actuaciones de los planes de vivienda y, especialmente, las de los municipios donde se ubican las viviendas desocupadas objeto de gravamen.
 - En cuanto al *aspecto temporal* del hecho imponible, el Tribunal Constitucional observa cierta coincidencia entre ambos impuestos en el sentido de que «se exigen a quien sea titular de los bienes a la fecha de devengo» [FJ 5 e)].
 - Por último, subraya el Tribunal la distinta *finalidad* que persiguen los tributos examinados. Atribuye al impuesto catalán un carácter claramente extrafiscal, dirigido a «incentivar la puesta en alquiler de viviendas desocupadas» y señala, por el contrario, que «el IBI es principalmente fiscal (por todas, STC 179/2006, de 13 de junio, FJ 5), sin perjuicio de que algunos de los elementos que modulan la carga tributaria [como son las bonificaciones del art. 74 TRLRHL] se establezcan en función de criterios extrafiscales, siempre con carácter secundario» [STC 4/2019, FJ 5 e)].

El Tribunal Constitucional considera que el impuesto sobre las viviendas vacías es un impuesto de carácter extrafiscal, cuya principal intención «no es la de crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos, [...] sino disuadir a los titulares de las viviendas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad» [FJ 5 f)] en el que incurren cuando dejan sin ocupación una vivienda en zonas donde existe demanda acreditada de la misma. Esta finalidad se ampara en el art. 33.2 CE, que, como es sabido, dispone que el contenido del derecho de propiedad resulta delimitado por su función social. Y, más concretamente, en el «derecho a una vivienda digna y adecuada» reconocido en el art. 47 CE y en el mandato que este mismo precepto dirige a los poderes públicos para que promuevan las condiciones necesarias y las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho.

En efecto, el impuesto catalán sobre viviendas vacías, tal y como ha quedado acreditado, no posee una estructura orientada principalmente a la capacidad económica o de pago, sino articulada fundamentalmente en torno a la finalidad extrafiscal que persigue⁹⁸³, constituyendo buena muestra de ello el hecho de que cuanto menor sea la desocupación de las viviendas -conducta indeseada gravada por el tributo- por parte de las personas jurídicas propietarias o titulares de derechos reales que posibilitan la

⁹⁸³ En este sentido, señala la STC 37/1987, de 6 de marzo, que «lo que diferencia un impuesto fiscal de un extrafiscal es que el primero tiene como principal objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago, mientras que el segundo pretende, además [y principalmente], modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello [...], gravando la capacidad económica» [FJ 6 c)].

explotación económica de las mismas, y mayor sea, por tanto, el logro de la finalidad que se pretende, menor será la recaudación derivada de este impuesto⁹⁸⁴.

Obsérvese que en este pronunciamiento el Tribunal Constitucional presta una atención considerable al carácter extrafiscal del tributo para dilucidar si se ha superado el límite al poder tributario de las Comunidades Autónomas impuesto por el art. 6.3 LOFCA. Concretamente, asemeja el impuesto catalán a dos impuestos extrafiscales que ya gravaban la «infrautilización» de bienes inmuebles, como son el impuesto sobre tierras infrautilizadas de Andalucía -infrautilización de fincas rústicas- y el impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas -infrautilización de los solares urbanos y las edificaciones ruinosas-, respecto de los que descartó su equivalencia con tributos eminentemente recaudatorios, como el impuesto sobre el patrimonio, en el caso del impuesto andaluz, y el impuesto sobre bienes inmuebles, en el caso del impuesto extremeño (STC 37/1987, de 26 de marzo; y ATC 417/2005, de 22 de noviembre, respectivamente). E incluso, en relación con este último, el Tribunal Constitucional resalta cómo debido a esta extrafiscalidad imperante en el impuesto extremeño se descartó la identidad de ambas prestaciones tributarias, pese a que presentaban elementos de cuantificación, como era la base imponible, coincidentes, y -esta apreciación es nuestra- a pesar de la gran importancia que el Tribunal Constitucional le viene otorgando en este examen comparativo que exige el art. 6 LOFCA a las diferencias en dichos elementos y, en particular, en las bases imponibles de los tributos que se comparan⁹⁸⁵.

En esta nueva sentencia sobre las reglas de incompatibilidad del art. 6 LOFCA se reitera que las superposiciones parciales de los objetos materiales de gravamen de los tributos controvertidos, e incluso la coincidencia parcial del elemento subjetivo de los mismos, no son óbice para entender respetadas las prohibiciones que dicho precepto establece, cuando uno de los impuestos es primordialmente recaudatorio y el otro presenta una naturaleza claramente extrafiscal. Esto es, precisamente, lo que ocurría también en los pronunciamientos que cita el propio Tribunal Constitucional en esta sentencia, relativos a los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales de Cataluña (STC 122/2012, de 5 de junio), Asturias (SSTC 197/2012, de 6 de noviembre; y 53/2014, de 10

⁹⁸⁴ La relación inversa entre la finalidad perseguida por un tributo extrafiscal y su virtualidad recaudatoria fue una de las circunstancias que tomó en consideración el Tribunal Constitucional en la STC 37/1987, FJ 13, para estimar la finalidad no predominantemente recaudatoria del impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas.

⁹⁸⁵ Esta última apreciación la extraemos del análisis de un buen número de pronunciamientos en los que se observa esta circunstancia, como son las SSTC 122/2012, de 5 de junio, FJ 7; 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 8; 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 6; 96/2013, de 23 de abril, FJ 12; 30/2015, de 19 de febrero, FJ 4; 74/2016, de 14 de abril, FJ 4; 120/2018, de 31 de octubre, FJ 5; y 2/2019, de 14 de febrero, FJ 5. En particular, en el ATC 183/2016, de 15 de noviembre, el Tribunal Constitucional señala expresamente que «la comparación de las bases imponibles [...], una vez puesta en relación con los restantes elementos de ambos tributos, aporta unos criterios distintivos que son suficientes para poder afirmar que el canon enjuiciado no tiene un hecho imponible idéntico y, por tanto, supera la prohibición establecida en el art. 6.3 LOFCA» (FFJJ 6 y 7).

de abril) y Aragón (STC 96/2013, de 23 de abril). A pesar de la coincidencia parcial que estas figuras impositivas presentaban -y presentan- con el IBI tanto en el ámbito objetivo, en la medida en que tanto el IBI como los citados impuestos autonómicos recaen sobre bienes inmuebles, como en el ámbito subjetivo, en los casos en los que el titular del establecimiento comercial es titular también del bien inmueble en el que radica, se descartó la equivalencia entre ellos, dada la naturaleza extrafiscal de los impuestos autonómicos; naturaleza extrafiscal que se estimó reflejada en sus correspondientes estructuras y que, a su vez, fue la causa de que presentaran notables diferencias en sus elementos esenciales.

Si nos servimos, de nuevo, de estos pronunciamientos que cita el máximo intérprete de la Constitución, podemos apreciar cómo en las SSTC 122/2012 y 197/2012 se hacen tímidas referencias a la extrafiscalidad del tributo, en contraste con la sentencia que dos años después se dicta sobre esta misma cuestión (STC 53/2014), en la que se le otorga mayor relevancia, constituyendo, en efecto, el colofón del examen comparativo que requiere el art. 6 LOFCA.

En la jurisprudencia constitucional, tradicionalmente, el análisis de la concurrencia de fines extrafiscales en los tributos controvertidos se llevaba a cabo, normalmente, en último lugar, como «factor complementario»⁹⁸⁶ para reforzar la diferenciación que se hubiera podido observar entre los tributos en un momento anterior del análisis⁹⁸⁷. Sin embargo, en los últimos años la extrafiscalidad del tributo ha ido ganando importancia en la aplicación del canon de enjuiciamiento constitucional del art. 6.2 y 3 LOFCA. En efecto, en la sentencia que nos ocupa (STC 4/2019), el Tribunal Constitucional insiste en que «no debe olvidarse» este elemento en el análisis comparativo [STC 4/2019, FJ 3 d)]. Y, en fin, en la STC 28/2019, de 28 de febrero, llega a considerar la finalidad extrafiscal como «un criterio relevante para valorar la posible superposición de un tributo autonómico con los tributos estatales o locales» [FJ 4 a)].

Por lo que a nosotros respecta, no dudamos de que la finalidad extrafiscal es un factor crucial para conseguir la necesaria diferenciación de las prestaciones tributarias y, en última instancia, para superar el límite del art. 6 LOFCA; especialmente, cuando se

⁹⁸⁶ Concretamente, la STC 120/2018, de 31 de octubre, descarta la equivalencia del impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y el IAE, señalando que si en la STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 6, se descartó la coincidencia, en los términos prohibidos por el art. 6.3 LOFCA, entre este impuesto local y el impuesto sobre los depósitos bancarios de la Comunidad Autónoma de Extremadura «a la vista de las diferencias existentes entre los impuestos confrontados, sin tener en cuenta el factor extrafiscal, con mayor razón habremos de hacerlo cuando, a la diferente manera de gravar una actividad, se añaden los rasgos medioambientales del impuesto sobre instalaciones que incida en el medio ambiente, puestos de relieve anteriormente» [FJ 5 c)].

⁹⁸⁷ El mencionado voto particular del Magistrado don Ricardo Enríquez Sancho a la STC 120/2018 así lo constata al manifestar que «[l]a finalidad extrafiscal del impuesto ha sido muy utilizada por la doctrina de este Tribunal como factor diferenciador, de carácter muy secundario y como complementario de los criterios anteriores, siempre que esa finalidad extrafiscal tenga reflejo en la estructura general del impuesto (por todas, STC 122/2012, de 5 de junio, FJ 4)».

compara un impuesto recaudatorio estatal o local con un supuesto impuesto autonómico extrafiscal. A nuestro juicio, el carácter «complementario» de la finalidad extrafiscal que acabamos de mencionar no se debe a su menor importancia o a su carácter secundario respecto del resto de elementos esenciales del tributo, sino todo lo contrario. Es lógico el lugar que ocupa en el examen comparativo -se analiza, como indicamos, en último lugar-, pero no por su menor relevancia, sino porque no es posible constatar la concurrencia de fines extrafiscales con anterioridad, dado que es necesario examinar previamente la configuración legal de un tributo -esto es, analizar el diseño de sus elementos esenciales- para corroborar que está orientado a conseguir los fines que predica y que se enuncian en su Ley reguladora. Si se trata de un verdadero impuesto extrafiscal, el fin no recaudatorio se habrá visto reflejado en su configuración legal y, antes de que se haga referencia a la concurrencia de fines extrafiscales en el último estadio del análisis, habrá debido presentar suficientes diferencias en su estructura como para poder rechazar su equivalencia con otros tributos estatales o locales cuyos principales objetivos sean recaudatorios. En consecuencia, la referencia final a la extrafiscalidad sirve, más que para arrojar una nueva diferencia entre los tributos que se comparan, como conclusión o constatación de la verdadera naturaleza del tributo autonómico y como *la razón de la distinta perspectiva desde la que se grava la correspondiente riqueza en la estructura de cada tributo*⁹⁸⁸.

En definitiva, coincidimos plenamente con el Tribunal Constitucional en el marcado carácter extrafiscal del impuesto catalán, pues es innegable que su configuración legal está articulada para «reducir el stock de viviendas vacías y aumentar su disposición a alquiler social», tal y como declara el Preámbulo de la Ley que lo crea y regula, y no podemos sino compartir, por tanto, el resultado del examen comparativo realizado en esta sentencia entre el impuesto autonómico y el IBI. Sin embargo, no nos parece tan acertada la decisión del Tribunal en relación con el recargo previsto en el IBI para inmuebles de

⁹⁸⁸ Esta idea se observa claramente en la nueva STC 28/2019, en la que llama poderosamente la atención cómo la extrafiscalidad del tributo, lejos de actuar como un factor secundario o residual, se convierte en la piedra angular de los argumentos en los que se basa el Pleno del Tribunal Constitucional para desestimar la equivalencia del impuesto catalán sobre los activos no productivos tanto con el impuesto sobre el patrimonio como con los impuestos locales sobre bienes inmuebles y sobre vehículos de tracción mecánica. Este mismo planteamiento se había plasmado ya en la STC 94/2017, de 6 de julio, en la que el Tribunal Constitucional afirmaba que «el estrecho margen que el artículo 6.2 LOFCA deja a las Comunidades Autónomas para establecer sus propios impuestos ha provocado que cobren singular relevancia en nuestro ordenamiento los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal, por ser esta finalidad una de las vías utilizables para evitar el límite que representa el citado artículo 6.2, sobre todo en materia medioambiental (STC 289/2000, FJ 5, por todas). En la medida en que el sistema permite la coexistencia de impuestos que recaigan sobre la misma materia o riqueza imponible, pero no sobre el mismo “hecho imponible”, si el hecho imponible del impuesto autonómico se perfila o individualiza de tal modo que pueda encontrarse en él rastro de alguna finalidad extrafiscal, por pretender “modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ellos” [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c)], es posible entonces compatibilizar la coexistencia de ambos impuestos por gravar de este modo manifestaciones diferentes de riqueza» [FJ 8 c)].

uso residencial desocupados con carácter permanente, por los motivos que a continuación expondremos.

b) La cuestionable decisión del Tribunal Constitucional en relación con el recargo del IBI sobre inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente

En resumidas cuentas, y como se ha anticipado en un momento anterior de este trabajo, el máximo intérprete de la Constitución ha llegado a la conclusión de que el mencionado recargo «se asemeja a un tipo incrementado que la ley permite establecer a los ayuntamientos», que «depende del resto de la regulación del impuesto en la que se integra, sin que pueda considerarse como un tributo autónomo a los efectos de la prohibición de duplicidad del art. 6.3 LOFCA» [FJ 6 b)]⁹⁸⁹.

En efecto, el Tribunal Constitucional rechaza que se esté reconociendo vulneración alguna del art. 6.3 LOFCA mediante la referencia que contiene la Disposición Adicional primera de la Ley 14/2015, de 21 de julio, relativa a la obligación de la Generalidad de Cataluña de adoptar medidas compensatorias o de coordinación a favor de los Ayuntamientos que aprobasen, llegado el momento, el recargo del IBI en ordenanza municipal. Explica que con ella únicamente se está dando cumplimiento a la exigencia contenida en el art. 6.3 LOFCA, dirigida a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos sobre *materias imponibles* reservadas a las Corporaciones Locales, ya que, a diferencia de lo que ocurre con el *hecho imponible*, la *materia imponible* del impuesto catalán sí coincide con la del IBI y con la de su recargo, en tanto que recae también sobre bienes inmuebles.

El Tribunal Constitucional admite que este recargo se creó con una finalidad extrafiscal, cual es la de «facilitar el acceso de todos los ciudadanos al disfrute de una vivienda digna y adecuada», tal y como se declara en el apartado III del Preámbulo de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, que lo estableció. Sin embargo, esta circunstancia en nada cambia la decisión del Tribunal, que considera que este recargo «no es sino un incremento del tipo de gravamen debido a la desocupación de la vivienda, como una circunstancia más de las que el legislador ha decidido tomar en cuenta para la cuantificación del IBI» [FJ 6)] y que, por tanto, el IBI es un impuesto eminentemente

⁹⁸⁹ Esta conclusión se aproxima a la tesis de la profesora GARCÍA FRÍAS, según la cual este recargo simplemente sería una «cuota de formación compleja», es decir, un elemento de cuantificación del tributo principal o base, que provoca un incremento de su cuota previa por motivos extrafiscales, sin que se pueda considerar un tributo autónomo de aquél. La citada autora considera, por el contrario, que los «sobreimpuestos», esto es, aquellos recargos establecidos por un sujeto activo distinto al del impuesto base, sí suponen dos obligaciones diferentes (la del tributo base y la del recargo) y, por tanto, sí constituyen dos tributos distintos (GARCÍA FRÍAS, M.^a A.: *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, cit., págs. 32, 46 y 69).

fiscal que contiene, tal y como ocurre con algunas de sus bonificaciones, elementos que sirven a fines extrafiscales, sin que adquiera por ello la naturaleza de tributo de ordenamiento⁹⁹⁰.

Como tuvimos ocasión de señalar cuando analizamos la configuración jurídica del recargo del IBI en un Capítulo previo, entendemos que tal conclusión implica que éste no grava propiamente la desocupación o el no uso de los bienes inmuebles de uso residencial, simplemente *grava más la titularidad de un tipo concreto de bienes inmuebles*, como son los de uso residencial desocupados con carácter permanente, por motivos extrafiscales. Y ello supone, paradójicamente, separarse de lo que se había determinado con anterioridad en los AATC 109/2017, de 18 de julio, FJ 5 a); 110/2017, de 18 de julio, FJ 5 a); y 111/2017, de 18 de julio, FJ 5 a), en relación con una figura tributaria análoga, como es el recargo sobre bienes inmuebles que no constituyen la residencia habitual previsto en el ámbito del IBI de Guipúzcoa. El Tribunal Constitucional, aplicando su jurisprudencia consolidada concerniente a las rentas potenciales derivadas de la infrutilización de los bienes, concluye en los precitados pronunciamientos que el recargo vasco grava la riqueza real o potencial que revela la no utilización de un bien o su uso no habitual.

Sin embargo, alcanzar esta misma conclusión en relación con el recargo del IBI regulado en el art. 72.4 TRLRHL habría obligado al Tribunal Constitucional a determinar que este gravamen cuenta con un hecho imponible autónomo a efectos del art. 6.3 LOFCA -desocupación permanente de un inmueble de uso residencial- y, en fin, habría implicado la necesidad de realizar el correspondiente análisis comparativo de la estructura jurídica del IVVCAT y del «recargo sobre viviendas desocupadas», lo que, sin duda alguna, habría entrañado mayores complejidades de cara a superar el límite impuesto por el art. 6.3 LOFCA, como demostraremos a continuación:

- En primer lugar, porque la *definición legal del hecho imponible*, en el caso del IVVCAT está constituida por la «desocupación permanente de una vivienda durante más de dos años sin causa justificada [...]» (art. 4 LIVV); y, en el supuesto del recargo, bien podría definirse como la desocupación con carácter permanente de un inmueble de uso residencial. Por consiguiente, resulta evidente que coincide «lo efectivamente gravado» por ambos tributos. Tanto el recargo del art. 72.4 TRLRHL como el IVVCAT gravarían, de acuerdo con la doctrina constitucional concerniente a las rentas abandonadas, la desocupación como hecho revelador de riqueza potencial, a saber: la renta que podría obtenerse del arrendamiento de la

⁹⁹⁰ Esta decisión concuerda con el criterio que sigue el Tribunal Constitucional para determinar si un tributo persigue realmente una finalidad eminentemente extrafiscal, consistente en que ésta «tendrá que aparecer reflejada en la estructura del impuesto y plasmarse en su hecho imponible, y no será suficiente para considerar que un tributo es primordialmente extrafiscal, y diferenciarlo de otro básicamente extrafiscal, con introducir en sus elementos coyunturales o accesorios, como son, por ejemplo, los beneficios fiscales, ciertas finalidades de estímulo o incentivo a determinadas conductas (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6 b)» (por todas, STC 122/2012, de 5 de junio, FJ 4).

vivienda, pero a la que renuncia su titular al mantenerla desocupada. Por lo que a nosotros respecta, sin embargo, siguiendo el planteamiento que expusimos en el Capítulo anterior, consistente en entender la renta potencial como la potencia económica que se encuentra ínsita en cualquier bien inmueble y no sólo en aquellos que se encuentran infrautilizados, consideramos que ambas figuras impositivas gravan la misma manifestación de capacidad económica, esto es, la titularidad de determinados elementos patrimoniales, como son las viviendas desocupadas de forma permanente.

El recargo no grava -a diferencia del IBI- la titularidad de toda suerte de inmuebles, afecta exclusivamente a los inmuebles de uso residencial que se hallen desocupados con carácter permanente. Por su parte, el IVVCAT somete a imposición la vivienda vacía, es decir, «la vivienda desocupada permanentemente, sin causa justificada, durante más de dos años» [art. 5 b) LIVVCAT]. Pues bien, habida cuenta de que el concepto de «vivienda» es definido, a efectos de la aplicación del IVVCAT, como la «edificación fija destinada a la residencia de personas físicas o utilizada con este fin [...]» [art. 5 a) LIVV], y de que las definiciones autonómicas de las que, por el momento, podrían servirse los municipios para la aplicación del recargo comienzan a considerar desocupada una vivienda a partir de los seis meses o, en su caso, a partir de los dos años, es posible aseverar que todo inmueble sujeto al IVVCAT, también quedaría sujeto al recargo del IBI, salvo que no coincidieran las causas que justifican la desocupación de la vivienda.

A mayor abundamiento, la regulación del recargo que recoge el Proyecto de Ley por el derecho a la vivienda (121/000089) acerca aún más el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible del recargo y del IVVCAT, ya que, de aprobarse finalmente la norma, el primero se exigiría por la titularidad de inmuebles de uso residencial que hubieran permanecido desocupados de forma continuada e injustificada por un plazo superior a dos años, con lo que las definiciones de «vivienda vacía» y de «inmueble de uso residencial desocupado con carácter permanente» resultarían esencialmente coincidentes. Por su parte, las causas justificadas de desocupación de la vivienda que contempla el séptimo párrafo del art. 72.4 TRLRHL en la redacción que contempla este Proyecto de Ley constituyen, materialmente, un amplio abanico de supuestos de no sujeción que absorberían las causas tasadas por el art. 8 LIVVCAT. Estas causas justificativas de desocupación de una vivienda previstas por la ley autonómica quedarían recogidas expresamente en la nueva redacción del art. 72.4 TRLRHL⁹⁹¹ o, en su

⁹⁹¹ Así ocurre con el supuesto relativo a «los inmuebles sujetos a actuaciones de obra o rehabilitación, u otras circunstancias que imposibiliten su ocupación efectiva», que equivaldría a la causa contemplada en el

caso, podrían incluirse en la alusión que ésta efectúa a «otras circunstancias que imposibiliten su ocupación efectiva». Lo anterior supone, a la postre, una incoherencia de cara al contribuyente cuya conducta se trata de modificar, en la medida en que éste podría ver justificado su comportamiento -desocupación de una vivienda- a efectos de la no aplicación del recargo, pero no así para evitar la sujeción al impuesto catalán.

- En lo relativo a los *sujetos pasivos*, el recargo se aplica tanto a las personas naturales como jurídicas, así como a las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad o un patrimonio separado susceptible de imposición jurídica. Por su parte, el IVV CAT inicialmente solo afectaba a las personas jurídicas, pero tras la modificación del art. 9 LIVV CAT operada por el art. 3 de la Ley 2/2021, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público, se ha ampliado el ámbito subjetivo de aplicación del impuesto, incluyendo como sujetos pasivos, a título de contribuyentes, a las personas físicas que tienen la condición de grandes tenedores, esto es, que son titulares de «un derecho de propiedad, de usufructo, de un derecho de superficie o de cualquier otro derecho real que otorgue la facultad de explotación económica de la vivienda, de más de quince viviendas» (art. 9.4 LIVV CAT). En consecuencia, resulta evidente que, aunque no es idéntico el ámbito subjetivo del impuesto autonómico y el recargo, ambos gravámenes gravan a las personas jurídicas, así como a determinadas personas físicas.
- Por lo que respecta a los *elementos de cuantificación*, por un lado, constituye la base imponible del IVV CAT «el número total de metros cuadrados de las viviendas sujetas al impuesto de la que es titular el sujeto pasivo en la fecha de devengo del impuesto» (art. 11 LIVV CAT), y la del recargo coincide con la cuota líquida del IBI, que para su obtención parte inicialmente de la base imponible del IBI, esto es, el valor catastral de los bienes inmuebles (art. 65 TRLRHL). Se trata, en definitiva, de una magnitud no dineraria frente a una magnitud dineraria. La STC 4/2019 ya se ha pronunciado sobre este extremo, determinando que el IBI y el IVV CAT presentan modos de cuantificación que difieren «de forma sustancial», por cuanto el valor catastral «refleja el valor de la propiedad o derecho real de que se trate», mientras que «la base imponible del IVV es una unidad física: los metros de superficie desocupada, sin atender a otra característica del inmueble más que su desocupación, ya que lo relevante para satisfacer la necesidad de vivienda es la superficie en sí y no su valor» [FJ 5 c)]. Por otro lado, respecto al

art. 8 b) LIVV CAT. Y con la justificación para cuando «la vivienda esté siendo objeto de un litigio o causa pendiente de resolución judicial o administrativa que impida el uso y disposición de la misma», la cual resultaría análoga al supuesto previsto en la letra a) del citado precepto.

tipo de gravamen, el IVVCAT aplica a la base imponible los tipos de gravamen de una escala progresiva establecida en función de los metros cuadrados (art. 12 LIVVCAT); mientras que el porcentaje del recargo habrá de ser fijado por el municipio sin que pueda superar el 50%. Cabe añadir que, tras la reforma de la regulación del recargo operada por el Real Decreto-ley de 2019, se introduce la posibilidad de establecer, siempre que no se supere ese límite máximo, uno o varios recargos dependiendo del periodo de tiempo de desocupación del inmueble. Así pues, podríamos afirmar que mientras que la carga tributaria del recargo se modula en función de la duración de la desocupación, la del IVVCAT atiende a la dimensión del parque de viviendas vacías, puesto que el tipo de gravamen aplicable va aumentando conforme aumenta el número de metros cuadrados de viviendas sujetas al IVVCAT correspondientes a un mismo sujeto pasivo, tratando de desincentivar no tanto el tiempo de desocupación de las viviendas, cuanto la acumulación de viviendas vacías.

- En relación con la finalidad principal, creemos poder afirmar que el recargo persigue prioritariamente la misma finalidad extrafiscal que el IVVCAT, esto es, «incentivar la puesta en alquiler de viviendas desocupadas», «aument[ar] el stock de viviendas en alquiler» [STC 4/2019, FJ 5 e)], mediante el sobregravamen de los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente. Por consiguiente, ambos tributos tendrían por objeto primordial garantizar un derecho constitucional, como es el derecho a una vivienda digna y adecuada que consagra el art. 47 CE⁹⁹², desincentivando el incumplimiento de la función social de la propiedad de las viviendas que permanecen desocupadas de forma permanente⁹⁹³. Y, según lo expuesto hasta ahora sobre ambos gravámenes, podemos concluir que dicha finalidad extrafiscal encuentra reflejo -en mayor o menor medida- en los elementos centrales de sus respectivas estructuras. Por lo que respecta al recargo para inmuebles de uso residencial desocupados permanentemente, no negamos que su configuración jurídica -diseñada para un recargo sobre la cuota de un impuesto ya existente- resulta mejorable desde el punto de vista de la técnica legislativa, sin embargo, creemos que ello no es óbice para poder reconocer que se trata de un tributo autónomo del IBI, que también se dirige principalmente a «disuadir a los titulares del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad» [STC 4/2019, FJ 5 e)]. Es más, tras la reforma del

⁹⁹² Con base en la doctrina del Tribunal Constitucional, ROVIRA FERRER sostiene que «para que los tributos extrafiscales sean viables, además de ir dirigidos a la protección o consecución de objetivos e intereses de rango constitucional y no a fines estrictamente redistributivos, deberán ser compatibles (en mayor o menor medida) con la finalidad contributiva» (ROVIRA FERRER, I.: «La constitucionalidad del Impuesto catalán sobre Viviendas Vacías», cit., pág. 44).

⁹⁹³ En este sentido, LUCAS DURÁN parece tener claro también que «las finalidades de ambos gravámenes son coincidentes: desincentivar un uso de la propiedad antisocial» [LUCAS DURÁN, M.: «Gravámenes sobre nuevas materias imposables, justicia fiscal y distribución competencial entre distintos poderes tributarios», cit., pág. 809 (nota a pie 131)].

art. 72.4 TRLRHL se ha conferido al recargo una mayor autonomía respecto del IBI, en la medida en que cuenta con una regulación más específica que ya no remite en lo «no previsto» a las disposiciones reguladoras del impuesto base. En efecto, se ha añadido un quinto párrafo destinado a la concreción del concepto de «inmueble desocupado con carácter permanente» y a la especificación del procedimiento por el que los Ayuntamientos han de declarar que un inmueble ostenta tal consideración. Y, en fin, se posibilita la modulación de la carga tributaria en función de la finalidad extrafiscal perseguida mediante la fijación de distintos recargos -siempre sin superar el límite del 50% de la cuota líquida del IBI- dependiendo del periodo de tiempo durante el que se mantenga la desocupación del inmueble. Es decir, la redacción actual permite que la carga tributaria que deriva del recargo no solo varíe en función de la cuota líquida del IBI y, en fin, del valor catastral del inmueble, también posibilita que su cuantía difiera en función del tiempo de desocupación, por lo que en tal caso la finalidad extrafiscal operaría, de algún modo, «como criterio de imposición»⁹⁹⁴. Sin perjuicio de lo anterior, resulta innegable que la cuantificación de la base imponible del recargo atiende a un parámetro que no se encuentra directamente vinculado con el fin extrafiscal, como podría ser la superficie o el número de viviendas, que, ciertamente, es «lo relevante para satisfacer la necesidad de vivienda» [STC 4/2019, FJ 5 c)]⁹⁹⁵. Sin embargo, esta circunstancia no supuso un impedimento para que el Tribunal Constitucional declarara en el ATC 417/2005, de 22 de noviembre, FJ 6, el carácter extrafiscal del impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas de la Comunidad Autónoma de Extremadura, pese a que su base imponible estaba constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles y su cuota tributaria resultaba de aplicar a la misma un tipo de gravamen del 10%, que se vería incrementado cada año en un 5% -hasta llegar al 30% de la base imponible- mientras no se llevaran a cabo las obras cuyo acometimiento se pretendía con la exigencia del impuesto (arts. 10 y 11 de la Ley extremeña 9/1998, de 26 de junio).

⁹⁹⁴ STC 125/2021, de 3 de junio, FJ 4 C.d).

⁹⁹⁵ Para VARONA ALABERN, los elementos cuantitativos del recargo «no son coherentes con aquella finalidad, sino que toman como referencia los parámetros de un impuesto fiscal: en efecto, la base imponible del recargo es la cuota líquida del IBI, que en última instancia procede de una base imponible coincidente con el valor catastral del inmueble, magnitud que poco a nada sirve para relacionar la carga tributaria con la especulación inmobiliaria, es decir, no constituye una referencia útil para modular la carga tributaria en función del mejor o peor uso social de la vivienda ni, por tanto, es idónea para cumplir la finalidad extrafiscal que justifica su existencia» (VARONA ALABERN, J. E.: «El recargo del impuesto sobre bienes inmuebles aplicable a las viviendas desocupadas carácter permanente», cit., págs. 188 y 189). Por su parte, ÁLVAREZ MENÉNDEZ considera que «tampoco su base imponible conecta debidamente con la penalización de la desocupación» (ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «El recargo sobre inmuebles de uso residencial desocupados permanentemente: ¿una nueva reserva de hecho imponible que limita el poder financiero de las Comunidades Autónomas?», cit., pág. 137).

Tras el análisis anterior, creemos que no se puede negar que se produce una coincidencia parcial entre el ámbito de aplicación del recargo del art. 72.4 TRLRHL y el impuesto regulado en la LIVVCAT, dado que lo gravado por ambos tributos -titularidad de viviendas desocupadas- es lo mismo, y tanto uno como otro recaen sobre las personas jurídicas y ahora también sobre personas físicas que son grandes tenedores de viviendas. Sin embargo, no nos resultaría extraño que, de haberse admitido la autonomía del hecho imponible del recargo y haberse aplicado el canon de enjuiciamiento del art. 6.3 LOFCA, el Tribunal Constitucional hubiera descartado igualmente que el impuesto autonómico supusiera la vulneración de dicho precepto, pues, atendiendo a la última jurisprudencia constitucional dictada al respecto, se ha otorgado especial importancia para determinar esta cuestión, además de al hecho imponible, a los elementos cuantificativos del tributo, y, en particular, a la base imponible y, precisamente, este elemento no es coincidente en los dos gravámenes objeto de comparación⁹⁹⁶.

Por nuestra parte, entendemos, como BUENO GALLARDO, que «no puede reclamarse la identidad absoluta de todos los elementos esenciales de los tributos concurrentes para declarar inconstitucional el impuesto autonómico que en cada caso se enjuicia», porque «tal delimitación de la prohibición contenida en el art. 6 LOFCA la transformaría, en la práctica, en un límite inoperante frente al poder tributario autonómico», al verse reducidos en gran medida los supuestos de doble imposición⁹⁹⁷. En esta línea, ÁLVAREZ MENÉNDEZ defiende que «[l]a coexistencia en territorio común de un recargo a nivel local que penaliza la titularidad de inmuebles de uso residencial desocupados permanentemente y de tributos autonómicos que recaigan sobre las viviendas vacías no contribuye a la existencia de un sistema coordinado y coherente», pues «es tal la identidad de lo que se pretende someter a gravamen por el tributo autonómico y por el recargo, que, siguiéndose una interpretación constitucional menos rigorista y más acorde con la finalidad de dicho precepto -procuración de un sistema unitario-, debiera haberse entendido vulnerado el artículo 6.3 LOFCA»⁹⁹⁸.

En este sentido, convenimos plenamente con ÁLVAREZ MENÉNDEZ en que «parece acertado que el Tribunal Constitucional trate de buscar en la estructura del tributo el hecho imponible realmente sometido a tributación. Ahora bien, si coincide, en esencia, el presupuesto de hecho elegido, al ser la intención legislativa gravar la titularidad de

⁹⁹⁶ En esta línea, SSTC 122/2012, de 5 de junio, FJ 7; 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 8; 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 6; 96/2013, de 23 de abril, FJ 12; y 30/2015, de 19 de febrero, FJ 4. Cabe advertir que en ninguno de estos pronunciamientos se plantea el mismo caso que aquí nos ocupa ya que en todos ellos, salvo en la STC 30/2015, de 19 de febrero (donde se comparan el Impuesto estatal sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito y el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito de la Comunidad Valenciana), los hechos imponibles difieren sustancialmente o son coincidentes solo parcialmente.

⁹⁹⁷ BUENO GALLARDO, E.: «La ampliación del espacio fiscal autonómico: el alcance de la prohibición de doble imposición tras la reforma del artículo 6 de la LOFCA», cit., pág. 606.

⁹⁹⁸ ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», cit., pág. 229.

viviendas vacías, es discutible que la existencia de diferencias en los tipos de gravamen, en las bonificaciones, etc. del impuesto catalán y del recargo del TRLRHL permita defender que los hechos impositivos de los tributos sometidos a análisis comparativo son distintos y que no se incurre en la prohibición de doble imposición contemplada en el artículo 6 LOFCA»⁹⁹⁹.

A este respecto, cabe señalar que en las últimas resoluciones en las que el Tribunal Constitucional ha debido enjuiciar la vulneración de los apartados 2 y 3 del art. 6 LOFCA ante una supuesta coincidencia entre dos impuestos con los mismos fines extrafiscales no ha exigido tal exactitud para declarar la duplicidad de los hechos impositivos de los impuestos controvertidos. Buen ejemplo de ello es la STC 43/2019, de 27 de marzo, en la que se declara la vulneración del art. 6.2 LOFCA tras determinarse la equivalencia del impuesto catalán sobre elementos radiotóxicos y el impuesto estatal sobre la producción del combustible nuclear. El máximo intérprete del Texto Fundamental sostiene que, pese a que los impuestos que se comparan presentan diferencias en las definiciones legales de sus hechos impositivos y en sus bases impositivas, «esto es solo una apariencia, pues el *nomen iuris* o definición legal de los elementos del impuesto debe ponerse en relación con el objeto mismo de gravamen, que es, [...], el proceso nuclear de producción de energía nucleoelectrica». Y, «[e]n definitiva, con independencia de los términos técnicos con que se configuran, ambos tributos recaen sobre la misma materia impositiva o fuente de capacidad económica, que no es otra que la producción de energía eléctrica en una central nuclear, haciéndolo además desde la misma perspectiva: gravar las externalidades negativas que supone la energía nuclear, medidas por los riesgos que ésta comporta» [FJ 5 a)]. Igualmente, la STC 84/2020, de 15 julio, vuelve a determinar la equivalencia entre este impuesto estatal sobre la producción del combustible nuclear y el gravamen sobre la afección medioambiental causada por las centrales nucleares de Castilla y León con base en que «lo gravado en ambos casos es lo mismo: el almacenamiento en la propia central de este residuo de alta actividad, en atención al riesgo que supone y los costes de gestión que conlleva» [FJ 4 a)].

En nuestra opinión, centrando nuevamente la atención en las figuras tributarias que nos encontramos contrastando -IVVCAT y recargo del IBI «sobre viviendas desocupadas»-, lo que resulta determinante de su equivalencia es que, además de gravar la titularidad de las viviendas desocupadas titularidad de las personas jurídicas y de ciertas personas físicas, ambas comparten la finalidad principal de su exacción. El impuesto autonómico y el recargo local gravan la titularidad de determinados inmuebles de uso residencial en la medida en que se mantienen desocupados y, por tanto, desde la misma perspectiva, en atención a una misma circunstancia. Y ello porque el enfoque con el que

⁹⁹⁹ ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «El recargo sobre inmuebles de uso residencial desocupados permanentemente: ¿una nueva reserva de hecho impositiva que limita el poder financiero de las Comunidades Autónomas?», cit., pág. 138.

se grava la materia imponible (los inmuebles en este caso) responde al propósito con el que se grava, y éste es sustancialmente coincidente.

c) Las medidas de compensación o coordinación previstas por el legislador autonómico

El legislador catalán no ha estado ajeno a esta problemática, y en aras de resolver el conflicto que tendría lugar en el momento en que el Gobierno central aprobara el reglamento que desarrollase las condiciones necesarias para aplicar el recargo, atendió a lo dispuesto en el art. 6.3 LOFCA sobre medidas de compensación o coordinación¹⁰⁰⁰, estableciendo en su Disposición Adicional primera que, a partir de la fecha en la que el Estado hubiera realizado el correspondiente desarrollo reglamentario, la Generalidad debería adoptar las medidas compensatorias o de coordinación pertinentes a favor de los Ayuntamientos que efectivamente hubieran aprobado dicho recargo en ordenanza municipal.

Ciertamente, la obligación de adoptar estas medidas se recoge en el art. 6.3 LOFCA, sin embargo, la misma solo está prevista -al menos, formalmente- para cuando las Comunidades Autónomas establecen tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserva a las Corporaciones Locales. En el caso que nos ocupa, empero, no creemos estar únicamente ante una misma materia imponible sino ante un supuesto en el que los hechos imposables son también equivalentes y para el que no está contemplada tal posibilidad.

En cualquier caso, el Tribunal Constitucional ya se ha pronunciado sobre el particular, aclarando en la STC 4/2019 que esta previsión, que en la actualidad ha de interpretarse conforme a la nueva redacción del art. 72.4 TRLRHL en la que ha desaparecido la referencia al reglamento estatal, únicamente está dando cumplimiento a la exigencia contenida en el art. 6.3 LOFCA dirigida a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos sobre *materias imposables* reservadas a las Corporaciones Locales siempre que se establezcan «las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro». Estima el máximo intérprete de la Constitución que «la disposición adicional primera de la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio parte de que, efectivamente, el impuesto sobre las viviendas vacías recae sobre la misma “materia” que el IBI (incluido el recargo del artículo 72.4 LHL), pues grava inmuebles que también

¹⁰⁰⁰ Literalmente, establece el citado precepto que: «[...] Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro».

están sujetos al impuesto local, pero ambos tienen un hecho imponible distinto, [...], en vista de lo cual la ley autonómica prevé una medida de coordinación, conforme le exige el artículo 6.3 LOFCA» [FJ 6 c)].

En realidad, estas medidas se arbitran exclusivamente en relación con el recargo, pues se circunscriben únicamente a las viviendas que hayan sido gravadas efectivamente por el IVVCAT, y han de tener en cuenta «el importe del recargo sobre el impuesto sobre bienes inmuebles que habría gravado dichas viviendas», «[d]eben tener carácter anual y deben ser adoptadas después de la acreditación de los importes del recargo del impuesto sobre bienes inmuebles que correspondería haber aplicado a estas viviendas en el año natural en que se ha devengado el impuesto» (Disposición Adicional primera de la Ley 14/2015 del Parlamento de Cataluña).

Habida cuenta de que, de entrada, el IVVCAT presenta un ámbito de aplicación más reducido que el recargo que nos ocupa -al menos, en su redacción actual-, dado que recae solamente sobre personas jurídicas y sobre personas físicas concretas, entendemos que el recargo sería aplicable al resto de viviendas a las que el impuesto autonómico no afectase (por ejemplo, aquellas que son propiedad de personas físicas que no son grandes tenedores de viviendas en los términos previstos en la LIVVCAT)¹⁰⁰¹. No tendría sentido que el impuesto autonómico supusiera la total inaplicación del tributo local, empero, la compensación se limitara a los supuestos estrictamente coincidentes, ya que ésta resultaría a todas luces insuficiente por cuanto las Haciendas Locales podrían haber obtenido una mayor recaudación con la exacción del recargo de no haberse aplicado el impuesto autonómico, incumpléndose de este modo la condición que impone el art. 6.3 LOFCA de que «los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro»¹⁰⁰².

La LIVVCAT recogería, pues, un ejemplo, avalado por el propio Tribunal Constitucional, que materializaría la posibilidad que otorga el art. 6.3 LOFCA *in fine* a

¹⁰⁰¹ De la misma opinión es ROVIRA FERRER, quien estima que «para que la compensación prevista sea realmente correcta, parece que los Ayuntamientos afectados deberían poder exigir igualmente el recargo, eximiendo simplemente del mismo a las viviendas sujetas al impuesto catalán» (ROVIRA FERRER, I.: «La constitucionalidad del Impuesto catalán sobre Viviendas Vacías», cit., pág. 48).

¹⁰⁰² Resulta evidente que, como ya ha advertido ÁLVAREZ MENÉNDEZ, «[l]a encrucijada en la que nos encontramos tras el pronunciamiento constitucional no tiene fácil solución». En concreto, esta autora entiende que el IVVCAT «es constitucional y este coexistirá con el recargo sobre el IBI, pues no vemos base legal, sino todo lo contrario, para que este último sea el que deje de recaudarse por coincidencia con el tributo autonómico». Aunque «[e]l propósito de este tipo de disposiciones es entendible y supone un parche a la coexistencia de un tributo autonómico y otro local que gravan esencialmente lo mismo. No obstante, cabe dudar de que sea procedente, a la luz de lo dispuesto en el artículo 6.3 LOFCA, que el Ayuntamiento deje de recaudar el recargo del IBI en favor del tributo autonómico. Según se deduce de este precepto, los tributos locales tienen una suerte de preferencia frente a los autonómicos. Estos últimos no pueden establecerse sobre un hecho imponible gravado por aquellos, como tampoco pueden desplazarlos en caso de coincidencia de materias» (ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», cit., pág. 231).

las CC.AA. de que establezcan y gestionen «tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales». Resulta reseñable lo anterior puesto que la virtualidad de esta exigencia ha sido cuestionada, tras la reforma del año 2009, por algunos autores, como BORRERO MORO, que acertadamente estiman que «no parece coherente la exigencia, general, de que la creación de un tributo autonómico propio que recaiga sobre la materia imponible de un tributo local, exija de la Comunidad Autónoma el establecimiento “de medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro” -art. Sexto, apartado Tres, LOFCA-, ya que, siendo admisible, como reiteradamente tiene dicho la doctrina constitucional, que sobre una misma materia imponible pueden articularse varios tributos, no alcanzamos a entender cuál es la lógica que determina que esta circunstancia conlleve la merma de los ingresos del Ente local, ya que el establecimiento del tributo autonómico, no tiene por qué afectar a la recaudación del local; salvo que, como ocurre, respecto del IVTM, se prevea legalmente que el establecimiento del tributo autonómico, conlleve la supresión del local; aunque esta circunstancia es una decisión legal, referida exclusivamente a dicho impuesto, y completamente ajena a los nuevos criterios jurídicos inspiradores del artículo Sexto, apartado Tres, LOFCA, que instaura la compatibilidad de tributos autonómicos y locales, que recaigan sobre la misma materia imponible»¹⁰⁰³.

La STC 4/2019 concluye que el IVVCAT recae sobre la misma materia imponible que el IBI, empero, no presentan hechos imposables equivalentes, puesto que el tributo autonómico la grava desde una perspectiva distinta. Y ello con independencia de la existencia del recargo, que ostentaría un mero «carácter accesorio» respecto del IBI [FJ 6 c)]. Por consiguiente, teniendo en cuenta que el objetivo principal de la reforma del art. 6.3 LOFCA es posibilitar la convivencia de impuestos autonómicos que, pese a gravar la misma materia imponible que impuestos locales, lo hacen en atención a circunstancias distintas (lo que, a nuestro juicio, significa, en última instancia, *que persiguen principalmente fines distintos*, ya sean recaudatorios o extrafiscales), el hecho de que la LIVVCAT no hubiera contemplado medidas de compensación o de coordinación no habría sido óbice para declarar la constitucionalidad del impuesto autonómico.

Resulta muy ilustrativo a estos efectos comparar la relación del «recargo del IBI sobre las viviendas desocupadas» con el IVVCAT y la del primero, nuevamente, con el impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas (en adelante, IANP), otro impuesto propio de la Comunidad Autónoma de Cataluña cuya compatibilidad con el IBI ha sido confirmada por la STC 28/2019, de febrero¹⁰⁰⁴. Pues bien, esta comparativa

¹⁰⁰³ BORRERO MORO, C.: «Razones y encaje constitucional de una reforma: artículo 6.3 LOFCA», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 146, 2010, pág. 23 (versión en línea).

¹⁰⁰⁴ Su regulación se encuentra en la Ley 6/2017, de 9 de mayo, del impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas, del Parlamento de Cataluña.

sirve para demostrar que, aunque fuese posible que determinados inmuebles de uso residencial de personas jurídicas y de entidades que, sin tener personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición, se vieran afectados por este tributo autonómico, por el IBI y también por su recargo, *el legislador catalán, sin embargo, no ha establecido medida de compensación o coordinación alguna*. Ello creemos que responde a que la finalidad principal del IANP y del recargo es distinta y, por ende, la circunstancia en función de la que se grava la titularidad de tales bienes inmuebles resulta también divergente: en el caso del recargo los inmuebles se gravan por su desocupación y en el caso del impuesto catalán por su improductividad. Y, efectivamente, la manera en la que se grava la titularidad es coherente con dicha circunstancia, dando muestra de ello sus elementos esenciales, tal y como constata la STC 28/2019.

El máximo intérprete de la Constitución señala que «aun cuando el impuesto sobre los activos no productivos también recaiga sobre los inmuebles que pertenecen a las entidades mercantiles, únicamente lo hace en la medida en que se mantienen improductivos, por lo que su hecho imponible es la falta de explotación de los inmuebles y no la capacidad de pago que revela su titularidad, como en el IBI. El impuesto sobre los activos no productivos responde así a la misma ratio que el impuesto sobre las viviendas vacías regulado en la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, que tiene muchos elementos en común con el impuesto ahora enjuiciado, en concreto, su finalidad primordialmente extrafiscal, y cuya colisión con el IBI hemos descartado recientemente en la STC 4/2019, FJ 5» [FJ 5 a)].

A propósito de lo anterior, hemos de precisar que, a nuestro juicio, sin embargo, la finalidad del IVVCAT y el IANP no es exactamente la misma, aunque en ambos casos, ciertamente, se trate de «incentivar determinados usos de la propiedad, en coherencia con su función social, reconocida en el art. 33.2 CE» [STC 28/2019, FJ 4 B.a)]. Recuérdese que no existe una única función social de la propiedad, sino distintas funciones sociales del dominio en función de cada tipo de bien. Así pues, mientras que el IANP, efectivamente, «persigue que las entidades con objeto mercantil destinen sus bienes y derechos a una actividad económica» [FJ 4 B.a)], el IVVCAT no se dirige prioritariamente, como aprecia el Tribunal, a «estimular una adecuada explotación económica» de las viviendas, sino a que a éstas se les dé un uso concreto, como es el habitacional, mediante el arrendamiento. Aunque es evidente que al arrendar las viviendas se consigue su rentabilización, creemos que la obtención de una adecuada productividad económica no es el *fin principal* del IVVCAT sino uno de los *medios* por los que se puede lograr su objetivo prioritario: «reducir el stock de viviendas vacías y aumentar su disposición a alquiler social» (Preámbulo de la LIVVCAT). Prueba de ello es, por un lado, el hecho de que su regulación incluya beneficios fiscales dirigidos a incentivar el arrendamiento a un precio asequible (y no a un precio de mercado); y, por

otro lado, el hecho de no queden sujetas al impuesto las viviendas cuyo uso ha sido cedido de forma gratuita a un tercero¹⁰⁰⁵.

Con todo ello queremos demostrar que el establecimiento de las correspondientes medidas de compensación o de coordinación IVVCAT-recargo, en realidad, no se hace necesario porque se grave la misma materia imponible doblemente, pues lo mismo ocurriría en la relación IANP-recargo, sino porque en el primer caso el legislador catalán, consciente de la equivalencia entre el impuesto autonómico y el recargo del IBI, ha decidido que el recargo deje de aplicarse en los casos de efectiva concurrencia, con el consiguiente cercenamiento de su recaudación.

La cuestión que se nos suscita a propósito de lo anterior es si la Comunidad Autónoma de Cataluña tiene competencia para ello, pues si las Comunidades Autónomas pudieran imponer la inaplicación de impuestos locales que recaen sobre la misma materia imponible gravada por impuestos autonómicos, podría pensarse, incluso, poniéndonos en la situación extrema que plantea MANZANO SILVA, «en una absorción prácticamente total de la materia reservada a tales entidades mediante la creación de nuevos tributos autonómicos sobre el espacio antes ocupado por figuras impositivas locales, de manera que esta Hacienda quedase relegada a la mera percepción de transferencias procedentes de su Comunidad»¹⁰⁰⁶. Se trata, no obstante, de una situación extrema, ya que, como bien apunta RAMOS PRIETO, «la operación de trasvase sólo podría interesar a una Comunidad Autónoma que estuviese dispuesta a asumir el coste político de subir la presión fiscal sobre esta área de fiscalidad ya que, de lo contrario, se convertiría en mero agente recaudador de unos ingresos que debería transferir en su integridad a los Entes Locales, obteniendo una nula rentabilidad financiera de la operación»¹⁰⁰⁷.

¹⁰⁰⁵ Extraemos tal conclusión del art. 4 LIVVCAT, el cual dispone que el hecho imponible del impuesto es la desocupación de la vivienda por la afectación que supone a la función social de la propiedad, en relación con el art. 6 de esta misma norma, que establece que para acreditar la ocupación de una vivienda su propietario ha de disponer de un título que habilite la ocupación y poder justificarla documentalmente por cualquier medio de prueba admisible en Derecho. La *Direcció General de Tributs i Joc del Departament d'Economia i Hisenda* tuvo ocasión de responder a la consulta núm. 99E/17, de 10 de octubre de 2017, en la que se planteaba la cuestión de si una sociedad que tenía un contrato de precario de una vivienda debía declararla en el impuesto sobre las viviendas vacías. El órgano directivo responde, con base en el art. 4 LIVVCAT y en la definición de precario ofrecida por la STS núm. 557/2013, de 19 de septiembre, FD 2, que «a los efectos del impuesto sobre viviendas vacías, y entendiendo como precario la cesión gratuita del uso de la vivienda, la sociedad propietaria del inmueble no deberá declarar esta vivienda, en tanto que no se produce el hecho imponible del impuesto: “la desocupación”» [DEPARTAMENT D'ECONOMIA I HISENDA: *Consultes tributàries*. Disponible en: <http://economia.gencat.cat/ca/ambits-actuacio/tributs/consultes-tributaries/cercador/#/detail?id=10557> (consultado por última vez el día 22/05/2022)].

¹⁰⁰⁶ MANZANO SILVA, E.: «La compensación financiera en la Hacienda Local», en AA.VV. (Dir. MERINO JARA, I.): *Estudios jurídicos sobre la Hacienda Local*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2012, pág. 521.

¹⁰⁰⁷ El mencionado autor entiende que «no tendría ningún sentido “responsabilizar” fiscalmente el nivel intermedio de gobierno a costa de “desresponsabilizar” el nivel inferior» mediante «la absorción

Con anterioridad, la redacción original del art. 6.3 LOFCA únicamente permitía a las Comunidades Autónomas establecer tributos sobre materias que la legislación de Régimen Local reservara a las Corporaciones Locales, «en los supuestos en que dicha legislación lo prev[iese] y en los términos que la misma contempl[ase]». Una vez suprimido este último inciso, es lógico que haya quien entienda que, tras la reforma del art. 6.3 LOFCA, las medidas de compensación o coordinación por coincidencia de materias impondibles no quedan circunscritas a las previstas en la Disposición Adicional primera del TRLRHL en relación con el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios. En particular, BORRERO MORO aboga por «la supresión de la D.A. Primera del TRLHL; atribuyéndosele al legislador autonómico, en ejercicio de su autonomía financiera y en el marco del artículo Sexto, Tres, LOFCA, determinar las medidas de compensación y, sobre todo, de coordinación, entre el nuevo tributo autonómico y el tributo local, en aras de garantizar la suficiencia económica de las Corporaciones Locales»¹⁰⁰⁸. Justamente es esto lo que hace el legislador catalán en la Ley 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías.

Además, a tenor de lo señalado en la STC 4/2019 en relación con la Disposición Adicional de la LIVVCAT, parece ser éste el parecer del Tribunal Constitucional. Sin embargo, lo anterior nos parece cuestionable desde el punto de vista competencial e incoherente si atendemos a la propia jurisprudencia constitucional. Y ello porque, en relación con la Disposición Adicional quinta de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (en lo sucesivo, LHL), cuyo contenido atinente al IVTM se recoge hoy en idénticos términos en la Disposición Adicional primera del TRLRHL, la STC 233/1999, de 16 de diciembre, había dejado sentado -aunque en

autonómica de materias impondibles gravadas por las Corporaciones Locales prevista en [el] artículo 6.3 [LOFCA], en teoría uno de los posibles cauces que ofrece el Derecho positivo en aras de fortalecer la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas» [RAMOS PRIETO, J.: «Autonomía, suficiencia financiera y poder tributario de las Corporaciones Locales ante el creciente avance del poder tributario de las Comunidades Autónomas», *Revista de Estudios Regionales*, núm. 66, 2003, págs. 175 y 179].

¹⁰⁰⁸ BORRERO MORO, C.: «Razones y encaje constitucional de una reforma: artículo 6.3 LOFCA», cit., pág. 23 (versión en línea). Por el contrario, MANZANO SILVA considera que es preciso acudir al TRLRHL «para concretar el contenido del artículo 6.3 de la LOFCA», por carecer las Comunidades Autónomas de competencia para ello en virtud de lo determinado por la STC 31/2010, de junio, en la que, como sabemos, se determina que no es posible la «intervención autonómica en la creación y regulación de los tributos propios de las entidades locales» por ser «una potestad exclusiva y excluyente del Estado» y, en fin, se declara la inconstitucionalidad del art. 218.2, segundo inciso, del Estatuto de Autonomía de Cataluña en la medida en que disponía que la competencia autonómica en materia de financiación local podía «incluir la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales» (FJ 140) (MANZANO SILVA, E.: «La compensación financiera en la Hacienda Local», cit., pág. 522). Más comedido se muestra al respecto LUCAS DURÁN cuando pone de relieve que «no es evidente que las CCAA puedan realizar injerencias en los tributos locales más allá de donde permite la citada disposición adicional 1ª TRLHL: por un lado podría entenderse que tal disposición ha perdido efectividad dado el tenor del actual artículo 6.3 LOFCA; por otro lado, pudiera entenderse que el diseño de la Hacienda General como competencia exclusiva estatal (artículo 149.1.14 CE), no prevé para las CCAA la posibilidad de incidir en el gravamen de las viviendas vacías para las que se prevé a favor de las haciendas locales un gravamen específico» [LUCAS DURÁN, M.: «Gravámenes sobre nuevas materias impondibles, justicia fiscal y distribución competencial entre distintos poderes tributarios», cit., pág. 809 (nota al pie 131)].

referencia al art. 6.3 LOFCA en su versión original¹⁰⁰⁹ - que «el título competencial que habilita al Estado para dictar una norma como la Disposición adicional quinta L.H.L., encaminada obviamente a garantizar la suficiencia financiera de los Municipios, de verificarse el supuesto en ella previsto, no es otro que el de “Hacienda general” del art. 149.1.14 C.E., que configura una competencia exclusiva del Estado» [FJ 41 a)]. Y, con anterioridad, la STC 150/1990, de 4 de octubre, había señalado que «la Ley autonómica no puede modificar la legislación estatal sobre las Haciendas locales, reduciendo o alterando los tributos propios de las entidades locales» (FJ 11), que es lo que ocurre cuando el legislador catalán impone a los Ayuntamientos la inaplicación del recargo estableciendo las correspondientes medidas de compensación.

En todo caso, es evidente que de no existir el recargo se habría descartado la coincidencia de hechos impositivos entre el IBI y el IVVCAT y no se habría establecido medida de compensación alguna. Y es que carecería de toda lógica que las Entidades Locales dejaran de exigir el IBI a aquellas viviendas gravadas también por el impuesto catalán, cuando la finalidad extrafiscal justifica someter a imposición manifestaciones de capacidad económica ya gravadas por impuestos generales recaudatorios a fin de desincentivar una determinada conducta del contribuyente. En consecuencia, no podemos sino dar la razón a la Abogada del Estado cuando alega en su demanda que las medidas compensatorias previstas en la Disposición Adicional son una muestra de que el legislador catalán es consciente de que ambas prestaciones tributarias incurren en la duplicidad de hechos impositivos prohibida por el art. 6.3 LOFCA, es decir, -y esto ya es aportación nuestra- gravan la misma fuente de capacidad económica y de la misma manera, puesto que comparten básicamente la misma finalidad extrafiscal.

A nuestro juicio, la única forma de que las CC.AA. pudieran legítimamente absorber el recargo del IBI sería mediante la modificación del TRLRHL en la línea de lo dispuesto en su Disposición Adicional primera en relación con el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica. Es decir, habría de ser el legislador estatal quien confiriese a las CC.AA. la potestad de establecer y exigir un impuesto sobre la misma materia imponible sobre la que recae el recargo del IBI para inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente. Y es que, a fin de cuentas, cuando la Disposición Adicional primera del TRLRHL hace referencia a la posibilidad de las CC.AA. de «establecer y exigir un impuesto sobre la *materia imponible* gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica», en realidad, se está haciendo alusión a una

¹⁰⁰⁹ Determina el garante último de la Carta Magna que, «lejos de invadir ámbito competencial alguno, es precisamente la Disposición adicional quinta L.H.L. la que culmina la remisión expresamente efectuada por el art. 6.3 L.O.F.C.A., concretando en el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica la previsión contenida en el mismo y estableciendo las fórmulas de compensación (subvenciones incondicionadas y participación en los tributos de la Comunidad Autónoma distinta de la prevista en el art. 142 C.E.) en favor de los Municipios comprendidos en su ámbito territorial» [FJ 41 a)].

situación de coincidencia no solo de materias impondibles, sino de hechos impondibles, que es justamente lo que ocurre, a nuestro modo de ver, entre el IVVCAT y el recargo.

A propósito de lo anterior, no nos resistimos a expresar que hubiera sido aconsejable que la reforma del tercer apartado del art. 6 LOFCA no se hubiera ceñido a asimilar su tenor literal al del segundo apartado exclusivamente en lo que se refiere a la prohibición de duplicidad de hechos impondibles. Habría sido conveniente que se hubiera habilitado asimismo a las CC.AA. para establecer tributos sobre hechos impondibles ya gravados por tributos locales en los supuestos y términos previstos por la legislación local. De esta forma, las CC.AA. podrían establecer tributos sobre hechos impondibles gravados por los tributos locales, siempre que el legislador estatal así lo previese y en la medida en que se arbitrasen -en una ley estatal- las correspondientes medidas de coordinación o compensación.

En todo caso, una solución intermedia, que habría garantizado el equilibrio entre la potestad tributaria autonómica y la concepción del «sistema tributario» como un conjunto ordenado de tributos, habría pasado por que el Tribunal Constitucional admitiese la autonomía del hecho impondible del recargo a efectos del art. 6.3 LOFCA y declarase, en fin, la equivalencia entre éste y el IVVCAT, empero, decretando su constitucionalidad, como sugiere, ÁLVAREZ MENÉNDEZ, «en la medida en que el hecho impondible del recargo no se encuentre efectivamente gravado»¹⁰¹⁰, es decir, entendiendo que «el art. 6.3 LOFCA, al contemplar que “los tributos que establezcan las Comunidades no podrán recaer sobre hechos impondibles ‘gravados’ por los tributos locales” [...], exige para que se produzcan sus efectos una tributación efectiva por el tributo local»¹⁰¹¹. A mayor abundamiento, no ha de ignorarse que el recargo es de carácter potestativo, por lo que, incluso cuando éste finalmente pudiera ser aplicado, el IVVCAT podría exigirse en aquellos municipios en los que el correspondiente Ayuntamiento decidiera no hacer uso de la facultad que le concede el art. 72.4 TRLRHL.

Sin perjuicio de lo anterior, somos conscientes de que esta intelección supondría separarse de la jurisprudencia constitucional, ya que, a juzgar por lo dispuesto en la STC 26/2015, relativa al impuesto estatal sobre entidades de crédito, parece no ser necesario que un determinado hecho impondible suponga una carga tributaria efectiva -este tributo contemplaba un tipo de gravamen cero- para entender que se encuentra ya «gravado» por el Estado¹⁰¹². En cualquier caso, ambas situaciones no nos parecen equivalentes, puesto

¹⁰¹⁰ ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», cit., pág. 142.

¹⁰¹¹ *Ibidem*, pág. 139.

¹⁰¹² *Ibidem*, pág. 141. El Tribunal Constitucional deja claro que, en virtud del art. 6.2 LOFCA, desde el momento en que el Estado crea un nuevo impuesto, «las Comunidades Autónomas no podrán sujetar [...] a tributo hechos impondibles similares. Cuestión distinta es que dicha ocupación deba ser objeto de compensación o coordinación [...]». A este respecto, ÁLVAREZ MENÉNDEZ señala -en un trabajo

que un tipo cero no es sino una modalidad de exención tributaria en virtud de la cual, pese a haberse realizado el hecho imponible y haber nacido, por ende, la obligación tributaria principal, sus efectos no se producen y el tributo no se llega a pagar. Sin embargo, en el caso del recargo del IBI ni siquiera es posible hablar de una sujeción real al impuesto u obligación real de pagar la cuota tributaria, ya que el recargo todavía hoy sigue sin aplicarse.

2.2.2. La compatibilidad del impuesto catalán sobre las viviendas vacías con otros gravámenes de titularidad estatal

a) La compatibilidad entre el IVV CAT y el IP

Igualmente, algún autor se ha planteado la posible existencia de la doble imposición prohibida por el art. 6.2 LOFCA entre el impuesto catalán sobre las viviendas vacías y el Impuesto sobre el Patrimonio, en tanto que el hecho imponible de este último es «la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto» (art. 3 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio), sometándose a gravamen, por tanto, un conjunto de bienes entre los que se incluyen las viviendas. El resultado de tal valoración descarta la existencia de duplicidad de gravamen entre ambos impuestos cuyos hechos imponibles y sujetos pasivos son notablemente distintos¹⁰¹³.

Por nuestra parte, antes de la ampliación del ámbito subjetivo del IVV CAT, teníamos claro que no existía equivalencia entre el IVV CAT y el IP, pues se diferenciaban claramente en dos elementos centrales que permitían rechazar la duplicidad de sus hechos imponibles, a saber: el elemento subjetivo y la ratio o finalidad prioritaria de su exacción. En cuanto al ámbito subjetivo, el primero se exigía, en origen, únicamente a las personas jurídicas (art. 9 LIVV CAT); en cambio, el segundo sólo es aplicable a las personas físicas (art. 5 LIP). Por lo que respecta al fin principal por el que se grava la titularidad de los bienes, mientras que el IP es un impuesto con una finalidad fundamentalmente recaudatoria, el IVV CAT, como ya hemos expuesto, persigue, prioritariamente,

anterior a la última reforma del art. 72.4 TRLRHL y a la publicación de la STC 4/2019- que «[e]s cierto que dicha defensa no cuenta con el beneplácito inicial del Tribunal Constitucional, a la vista de su postura en la STC núm. 26/2015 sobre el Impuesto sobre Depósito de Entidades de Crédito, pero tampoco las situaciones son absolutamente coincidentes en lo que respecta a la actitud del legislador. Así, si bien en el Impuesto sobre Depósito de Entidades de Crédito pronto se dejó atrás la mera ocupación del hecho imponible por el Estado, al incrementarse su tipo de gravamen, en el recargo del 72.4 TRLHL nos encontramos ante una actitud pasiva del legislador que se ha alargado en el tiempo, sin que por el momento parezca que dicha situación vaya a ser modificada. Esta circunstancia debiera ser valorada por el Tribunal Constitucional si es que finalmente se reafirma en su doctrina sobre “ocupación” de hechos imponibles al amparo del artículo 6 LOFCA» (ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «El recargo sobre inmuebles de uso residencial desocupados permanentemente: ¿una nueva reserva de hecho imponible que limita el poder financiero de las Comunidades Autónomas?», cit., pág. 142).

¹⁰¹³ ROVIRA FERRER, I.: «La constitucionalidad del Impuesto catalán sobre Viviendas Vacías», cit., pág. 43.

desincentivar el incumplimiento de la función social de la propiedad de las viviendas por el hecho de permanecer desocupadas de forma permanente.

En efecto, el Tribunal Constitucional ha utilizado este criterio para descartar la duplicidad de hechos imponible prohibida por el art. 6.2 LOFCA entre el IP y el IANP en la STC 28/2019, de 28 de febrero, FJ 4. Se trata de un supuesto parecido al que planteamos en la medida en que el IANP recae exclusivamente sobre los activos¹⁰¹⁴ no productivos de las personas jurídicas.

Sin perjuicio de lo anterior, y aunque aplaudimos abiertamente que en el citado pronunciamiento se considere expresamente la «finalidad predominantemente fiscal o extrafiscal de las figuras en liza» como un «criterio relevante para valorar la posible superposición de un tributo autonómico con los tributos estatales o locales» [FJ 4 B.a)], creemos que, cuando se aprecia una absoluta falta de coincidencia entre quienes han de soportar sendas cargas tributarias, es posible descartar automáticamente la equivalencia de tributos, sin necesidad de entrar a valorar el propósito por el que se grava la concreta manifestación de capacidad económica, es decir, incluso aunque la finalidad principal, fiscal o extrafiscal, sea exactamente la misma. Estamos convencidos de ello puesto que si «la prohibición de doble imposición en materia tributaria» que contiene el art. 6.2 LOFCA -y también ahora su apartado tercero- «garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible»¹⁰¹⁵, está claro que esta situación nunca podrá producirse por mucha similitud que presenten el resto de los elementos de su estructura.

Sin embargo, la situación ha cambiado a raíz de la reciente reforma del art. 9 LIVVCAT por la que se atribuye también la condición de contribuyente del impuesto autonómico a las personas físicas que puedan considerarse «grandes tenedores» por ostentar la titularidad de cualquier derecho real que permita la explotación económica de más de 15 viviendas. Y ha cambiado porque estos sujetos sí podrían verse afectados ahora tanto por el impuesto autonómico como por el IP. Por consiguiente, ya no es posible rechazar *a radice* la vulneración del art. 6.2 LOFCA.

Por contra, lo expuesto en relación con el propósito por el que ambos tributos gravan la titularidad de los bienes inmuebles no ha variado. Ello implica, a la postre, que sendas estructuras jurídicas siguen difiriendo lo suficiente como para no infringir el límite al poder tributario autonómico contenido en el segundo apartado del art. 6 LOFCA. Como hemos tenido ocasión de comprobar en epígrafes previos, la finalidad extrafiscal del

¹⁰¹⁴ Se trata de los siguientes activos: a) Bienes inmuebles. b) Vehículos a motor con una potencia igual o superior a doscientos caballos. c) Embarcaciones de ocio. d) Aeronaves. e) Objetos de arte y antigüedades con un valor superior al establecido por la Ley del patrimonio histórico. f) Joyas (art. 3.1 de la Ley 6/2017, de 9 de mayo, del impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas).

¹⁰¹⁵ SSTC 14/1998, de 22 de enero, FJ 11; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23; AATC 269/2003, de 15 de julio, FJ 5; y 261/2003, de 15 de julio, FJ 5.

impuesto catalán ha permeado en sus elementos esenciales, que presentan sustanciales diferencias respecto de los del impuesto estatal. Por un lado, el IVVCAT, a diferencia del IP, no grava cualquier bien inmueble, sino únicamente las viviendas desocupadas durante más de dos años sin causa justificada, y solamente en tanto dicha situación de desocupación no se interrumpa. Y, por otro lado, ambos tributos se cuantifican de manera muy distinta: el IP, aplicando una tarifa progresiva de gravamen (art. 30 LIP) a una base imponible monetaria constituida por el mayor de los tres valores siguientes: el catastral, el determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición (art. 10.1 LIP); y el IVVCAT, como de sobra es ya conocido, mediante una base imponible no monetaria, expresada en metros cuadrados de superficie desocupada (art. 11 LIVVCAT), a la que se aplica un tipo específico progresivo que varía según tramos de base imponible (art. 12 LIVVCAT).

b) La concurrencia del IVVCAT y la imputación de rentas inmobiliarias. A vueltas con la verdadera finalidad de esta última

Las rentas inmobiliarias imputadas en virtud del art. 85 LIRPF, pese a que constituyen un mero componente más de la renta gravada por el IRPF, cuentan con un presupuesto de hecho en el que incuestionablemente se encuadran las viviendas vacías o desocupadas, el cual no es otro que la titularidad de determinados bienes improductivos.

Mientras que, inicialmente, un mismo sujeto nunca podría haberse visto obligado a soportar una doble carga tributaria derivada de la aplicación del IVVCAT y de la imputación de rentas inmobiliarias, pues el impuesto autonómico se exigía únicamente a las personas jurídicas y, en el ámbito del IRPF, las rentas inmobiliarias únicamente se imputan a las personas físicas, hoy es perfectamente posible la concurrencia de estos gravámenes cuando de grandes tenedores de viviendas se trata.

No obstante, por lo que respecta a la equivalencia del impuesto autonómico y la imputación de rentas inmobiliarias, creemos que no erramos si aseguramos que el Tribunal Constitucional llegaría a la misma conclusión que la referida para el IP. Y ello porque el examen comparativo se realizaría, como es lógico, entre el IVVCAT y el IRPF, y es obvio -sin necesidad de entrar en pormenores- que las estructuras jurídicas de ambos impuestos presentan disimilitudes indiscutibles que permiten descartar su equivalencia.

Resulta indudable, además, que el propósito prioritario de la exacción del IVVCAT y del IRPF es a todas luces divergente, pero ¿se podría concluir lo mismo del régimen especial de la imputación de rentas inmobiliarias? ¿Cuál es la verdadera finalidad de tan polémico rendimiento?

Ciertamente, la imputación de rentas inmobiliarias se ha intentado explicar también, entre otras razones, en la disuasión del incumplimiento de la función social de

la propiedad de vivienda que tiene lugar cuando ésta no se arrienda, a fin de incentivar su puesta en alquiler y, en fin, de garantizar el acceso a la vivienda.

Este argumento, *a priori*, parece uno de los más solventes de entre los que se han venido barajando para tratar de explicar su existencia, no sólo porque se encuentra alineado con la jurisprudencia constitucional que ha declarado la compatibilidad de este gravamen con el principio de capacidad económica¹⁰¹⁶, sino porque, además, permite contrarrestar una crítica recurrente por parte de la doctrina, basada en que la imputación de rentas inmobiliarias «hace de peor condición la inversión en edificaciones urbanas y en construcciones rústicas no afectas a actividades agrícolas, ganaderas o forestales frente a otras salidas inversoras como los solares -que se prestan por su naturaleza a actuaciones especulativas tanto o más significativas que las viviendas-, las fincas rústicas sin construcciones, los vehículos de motor, las embarcaciones de recreo o los títulos valores»¹⁰¹⁷. En definitiva, se ha cuestionado asiduamente el porqué de no gravar cualquier bien improductivo, incluidos, por ejemplo, los depósitos bancarios de dinero de los que no se recibe rentabilidad alguna¹⁰¹⁸.

No podemos negar que, efectivamente, se trata de elementos patrimoniales de los que se podría extraer cierta rentabilidad. No obstante, desde el punto de vista de la capacidad económica gravada, no tenemos claro que la titularidad de bienes muebles y la titularidad de bienes inmuebles constituyan situaciones comparables habida cuenta de que se trata de bienes de naturaleza distinta y, por ende, la capacidad para producir ingresos podría ser también diferente. A mayor abundamiento, y como posible explicación de la mayor tributación a la que se ven sometidos los bienes inmuebles frente a los bienes muebles, cabría traer a colación la justificación que el propio Tribunal Constitucional aduce en la STC 37/1987, de 26 de marzo, para legitimar la más intensa restricción de las facultades dominicales consustanciales a la propiedad inmobiliaria, y que se explica, entre otras razones, «por el carácter no renovable o naturalmente limitado en su extensión de este tipo de bienes y por la trascendencia económica que ofrece como soporte físico de las actividades productivas» (FJ 2). Por tanto, tampoco creemos que el legislador haya incurrido en arbitrariedad (art. 9.3 CE) por el hecho de limitar el ámbito objetivo de aplicación de este régimen especial a los bienes inmuebles.

En cualquier caso, si se admite que la finalidad del art. 85 LIRPF es garantizar, de una forma relativamente rápida, el acceso a una vivienda mediante el incremento de la

¹⁰¹⁶ De lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en la STC 295/2006, de 11 de octubre, se desprende que este régimen especial grava rentas potenciales, rentas abandonadas que se anudan al comportamiento inconveniente del propietario de un inmueble que no se arrienda.

¹⁰¹⁷ RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., 2008, pág. 176. En esta línea, DE PABLO VARONA, C.: «La fiscalidad de la vivienda en el IRPF», cit., pág. 396.

¹⁰¹⁸ TORIBIO BERNÁRDEZ, L. F.: «Breves comentarios acerca del concepto de renta y sus distintas modalidades en el IRPF actual», cit., pág. 43 (nota al pie 33).

carga tributaria de quienes se niegan a ofrecer sus viviendas en alquiler¹⁰¹⁹, la denunciada discriminación, de existir, se vería justificada y las dudas de constitucionalidad por infracción del principio de igualdad tributaria quedarían disipadas. Sin embargo, el problema radica en que cuando se analiza la regulación legal de este gravamen -nos remitimos, para mayor detalle, al estudio realizado en el Capítulo dedicado a la imposición sobre la vivienda vacía en España- es posible constatar que su configuración no es la más adecuada para garantizar el derecho a una vivienda digna y adecuada.

Para empezar, este régimen especial, el cual consideramos que se trata de un gravamen patrimonial y que, por tanto, -ya lo hemos señalado- se encuentra mal ubicado en el marco del IRPF, no se circunscribe a los inmuebles urbanos de uso residencial, también recae sobre los titulares de garajes, locales comerciales, y otros inmuebles improductivos no aptos, en principio, para fines habitacionales. Asimismo, se incluyen en su ámbito objetivo de aplicación viviendas respecto de las que no se puede afirmar que se esté incumpliendo su función social, como son aquellas otras utilizadas por sus propietarios como segundas residencias, a las que éstos acuden en ciertos periodos del año; o aquellas que se encuentran en expectativa de venta o alquiler. De hecho, la STS núm. 270/2021 (rec. cas. núm. 1302/2020), de 25 de febrero, ha dejado claro que la dicción del art. 85 LIRPF no permite dejar de imputar rentas inmobiliarias cuando un inmueble no se arrienda pese a encontrarse en expectativa de ser alquilado. En particular, el Tribunal Supremo señala que «el tenor literal del art. 85.1 LIRPF, supone inequívocamente que el legislador ha establecido un claro criterio de imputación proporcional al tiempo en que el inmueble no genere rendimientos de capital por no estar arrendado»; se «impone, efectivamente, una tributación mínima en el IRPF por los inmuebles no arrendados, distintos de la vivienda habitual, que no generan rendimientos de capital», y «nada dice sobre la posibilidad de que potencialmente puedan generarlos o de que su expectativa de destino sea el alquiler, aunque estén temporalmente vacíos», sino que «entiende que todo inmueble que no sea la vivienda habitual, es susceptible de generar una renta o un ingreso, de modo que grava en el IRPF, con un mínimo equivalente al 2% o 1,1% del valor catastral según los casos, la mera posibilidad de obtener esa renta» (FD 4).

Asimismo, se imputan rentas por viviendas cuyo uso constituye, paradójicamente, una expresión irrefutable del cumplimiento de la función social de la propiedad de vivienda. Nos estamos refiriendo a aquellas cedidas gratuitamente a terceros que las destinan a vivienda habitual. Si realmente la finalidad de este gravamen fuera

¹⁰¹⁹ RAMOS PRIETO es de la opinión de que «esta medida fiscal poco o nada contribuye a tan irrenunciable valor constitucional. Los hechos no llaman a engaño: la imputación de rentas se ha mantenido en vigor, con diversas variaciones, desde 1978 sin que hasta la fecha nadie haya sido capaz de evaluar su posible impacto positivo desde este prisma», mostrando las estadísticas «más bien lo contrario: el número de viviendas vacías no ha parado de crecer en nuestro país» (RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, cit., págs. 193 y 194).

garantizar el acceso a una vivienda, este supuesto debería haber quedado exento de gravamen pues, a pesar de que el bien inmueble no produce rendimientos de capital ni está afecto a actividad económica alguna, se está destinando a uso habitacional y, por tanto, se estaría cumpliendo el objetivo pretendido. Sin embargo, el legislador no ha previsto otra exclusión distinta a la vivienda habitual, y ello a pesar de que el estudio de la evolución histórica de la imputación de rentas inmobiliarias nos ha permitido conocer de su existencia en los orígenes de este gravamen. Recuérdese que el régimen agravado que contemplaba el art. 16.1 c) de la Ley 44/1978 para viviendas desocupadas durante más de diez meses al año y pertenecientes a unidades familiares que poseyeran más de tres viviendas no resultaba de aplicación a las viviendas cuyo uso hubiera sido cedido de forma gratuita, ni a las viviendas puestas en venta o alquiler ni a aquellas utilizadas por su propietario durante determinados periodos al año.

Por otro lado, tampoco creemos que el hecho de que el art. 85 LIRPF configure la imputación de rentas inmobiliarias como una renta neta, excluyendo la posibilidad de deducir gasto alguno, pueda interpretarse en sí mismo como un desincentivo para el propietario que mantiene sin alquilar su vivienda. Ya hemos indicado con anterioridad que nos sumamos a aquellos que piensan que esta circunstancia responde, fundamentalmente, a que el legislador ha preferido «simplificar la determinación del rendimiento neto, rebajando el porcentaje y considerando ya deducidos los gastos habituales, exclusión hecha de los intereses de préstamos aplicados al inmueble»¹⁰²⁰ que, hasta la promulgación de la Ley 18/1991, podían deducirse hasta el límite de las 800.000 pesetas. Ciertamente, la citada norma legal introdujo determinadas limitaciones en las deducciones de los rendimientos del capital inmobiliario, que se interpretaron por el Tribunal Constitucional como una «medida de fomento del alquiler de los inmuebles susceptibles de ser arrendados» [STC 214/1994, de 14 de julio FJ 6 B.b)]. Y, en particular, suprimió, como se acaba de indicar, toda posibilidad de deducir los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los inmuebles no arrendados distintos de la vivienda habitual. Por su parte, la Ley 40/1998 finalmente acabó eliminando la única deducción que se permitía aplicar a estos inmuebles: excluyó la posibilidad de deducir las cuotas y recargos, salvo el de apremio, devengados por el IBI. Por todo ello, hemos de reconocer que, aunque descartamos que la configuración de la imputación de rentas inmobiliarias como una renta neta haya sido prevista por el legislador con el objetivo principal de actuar como desincentivo, es irrefutable que paulatinamente la situación de los inmuebles distintos de la vivienda habitual ha ido empeorando¹⁰²¹.

En definitiva, a tenor de todo lo expuesto, creemos poder desechar que este régimen especial de tributación en el ámbito del IPRF persiga, como hace el IVVCAT, la

¹⁰²⁰ VARONA ALABERN, J. E.; DE PABLO VARONA, C.: «La imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», cit., pág. 1651.

¹⁰²¹ A este respecto, véase el trabajo de LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.^a: «La tributación por la segunda vivienda frente a la situación de la vivienda habitual», cit., págs. 186-215.

concreta finalidad de incentivar la puesta en alquiler de las viviendas no arrendadas con el fin de garantizar el derecho a una vivienda digna y adecuada (art. 47 CE), pues no encontramos reflejo suficiente de dicho fin en los elementos centrales de su estructura.

La imputación de rentas inmobiliarias *grava, en términos más generales, la titularidad de bienes inmuebles no productivos* ya que no recae sobre cualquier bien inmueble, sino únicamente sobre aquellos que poseen una característica común: la improductividad. En cambio, si el bien inmueble se afecta a una actividad económica o genera rendimientos del capital, no se imputa renta alguna. Además, la renta inmobiliaria imputada, es decir, el rendimiento anual susceptible de obtenerse (calculado aplicando al valor catastral un porcentaje del 1,1% o del 2%) se imputa únicamente en proporción al tiempo durante el que se mantiene esta situación a lo largo del periodo impositivo. Ello pone de relieve que la cuantía se adecua al lapso temporal en el que no se rentabiliza el bien.

Por ello, sería más lógico pensar que la imputación de rentas inmobiliarias, al gravar inmuebles improductivos y recaer sobre los propietarios o titulares de derechos reales de disfrute que no solo otorgan el «derecho de uso o utilización de las cosas *-ius utendi-*» sino también el «*ius fruendi* o derecho a percibir los rendimientos gravados»¹⁰²², pretende la adecuada rentabilización de los bienes inmuebles mediante su arrendamiento o afectación a una actividad económica. Es decir, se trataría de hacer cumplir la función social de la propiedad inmobiliaria, extrayendo de la misma el oportuno provecho económico. Aquí *el propósito es que el bien inmueble sea productivo y no que se destine a un determinado uso, como es el habitacional*, y no hay muestra más patente de ello que el hecho de que se impute renta cuando el uso de un inmueble es cedido de manera gratuita a un tercero.

Ahora bien, si aceptamos que la imputación de rentas inmobiliarias grava de manera cualificada la titularidad de determinados bienes inmuebles a los que no se les da un uso productivo, el legislador tendría que haber sometido a imposición todos aquellos que reúnen esta circunstancia, lo que no ocurre en este caso en el que no resultan gravados bienes inmuebles infrautilizados como podrían ser, por ejemplo, los inmuebles rústicos sin construcciones o los solares sin edificar¹⁰²³. Piénsese que al propietario de una finca rústica que no genera ningún rendimiento, al no explotarla ni arrendarla, no se le imputa renta inmobiliaria alguna por el hecho de que el inmueble rústico carezca de «construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas» (art. 85.1 LIRPF)¹⁰²⁴. Esta circunstancia que sirve de criterio diferenciador

¹⁰²² GARCÍA NOVOA, C.: «Tratamiento fiscal de la vivienda y derecho de usufructo en el IRPF», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 230, 1994, págs. 375 y 376.

¹⁰²³ RAMOS PRIETO, J.: La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas, cit., pág. 215.

¹⁰²⁴ En este sentido responde la DGT a la consulta vinculante V0931-20, de 17/04/2020.

entre unos inmuebles rústicos y otros, en nuestra opinión, poco o nada tiene que ver con la finalidad de rentabilizar el bien, por lo que la desigualdad de trato que en su virtud se produce carecería de la justificación objetiva y razonable que requiere la observancia del principio de igualdad tributaria (art. 31.1 CE).

En suma, la relación del impuesto catalán sobre las viviendas vacías y el régimen especial de la imputación de rentas podría compararse con la relación del primero con el impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas, también creado por el Parlamento catalán. Se trata de gravámenes que, pese a que recaen sobre la misma materia imponible (misma vivienda desocupada), lo hacen con un propósito distinto: el IVVCAT con el fin principal de que se dé uso efectivo a la vivienda, y la imputación de rentas inmobiliarias y el IANP para que las personas físicas y las jurídicas, respectivamente, rentabilicen adecuadamente su propiedad.

Piénsese en el hipotético caso en el que una persona física tuviera 16 viviendas cedidas gratuitamente a terceros para uso de vivienda. En este supuesto, no habría sujeción al IVVCAT al no encontrarse las viviendas desocupadas¹⁰²⁵, sin embargo, a esta persona física se le imputaría las correspondientes rentas inmobiliarias en el ámbito del IRPF. Y ello nos resulta irrazonable por la siguiente razón: la renta potencial ínsita a todo bien inmueble ya se ve sometida a tributación por los impuestos principalmente recaudatorios que gravan este elemento patrimonial, por lo que imputación de rentas, como hemos tratado de explicar, responde prioritariamente a una finalidad extrafiscal, cual es conseguir la adecuada explotación económica de bienes inmuebles improductivos. Por tanto, habida cuenta de que en este caso que planteamos la infrautilización no se debe a la desidia del titular sino, precisamente, a su voluntad de hacer efectivo el derecho a una vivienda digna, que es, a su vez, la conducta que se pretende conseguir con el impuesto catalán, nos parece que debería eximirse de gravamen, tal y como ocurre con la vivienda habitual en el art. 85 LIRPF. Y ello porque la existencia de un sistema tributario *justo* requiere que las concretas finalidades de los tributos extrafiscales no se neutralicen o se perjudiquen entre sí, precisamente porque todo impuesto, por legítimo que sea el propósito con el que se exige, se enmarca dentro de un conjunto de tributos que ha de ser, en todo caso, coherente y ordenado.

¹⁰²⁵ En este sentido se pronuncia, con carácter meramente informativo, la Dirección General de Tributos y Juego del Departamento de Economía y Hacienda de la Generalidad de Cataluña en respuesta a la consulta n.º 99E/17, de 10 de octubre de 2017.

2.3. La constitucionalidad del impuesto sobre las viviendas vacías de la Comunidad Valenciana desde la perspectiva del art. 6 LOFCA

Por su parte, el nuevo impuesto sobre las viviendas vacías introducido en la Comunidad Valenciana plantea, a la luz de lo dispuesto en el art. 6.2 y 3 LOFCA, las mismas dudas de compatibilidad que su homólogo catalán.

Por lo que se refiere a la compatibilidad del IVVVAL con el IP y las rentas inmobiliarias que se imputan en el marco del IRPF, cabe descartar una posible vulneración del art. 6.2 LOFCA dada la total divergencia entre sus sujetos pasivos. Recuérdense que el IVVVAL ni siquiera recae sobre todas las personas jurídicas, sino exclusivamente sobre aquellas que pueden ser consideradas «grandes tenedores de vivienda» en virtud de lo dispuesto en el art. 16.1 de la Ley 2/2017 de la Generalidad Valenciana.

Mayor detenimiento requiere, en cambio, la cuestión relativa a la compatibilidad del impuesto sobre las viviendas vacías de la Comunidad Valenciana con el IBI y su recargo sobre inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente.

Como pusimos de relieve cuando abordamos el estudio del régimen jurídico de este tributo propio autonómico, su configuración legal guarda notables semejanzas con la correspondiente al IVVCAT. En concreto, comparte buena parte de los elementos esenciales a los que Tribunal Constitucional hace referencia en la STC 4/2019, de 17 de enero, a la hora de poner de relieve las divergencias con el IBI.

En concreto, esta figura impositiva, a diferencia del IBI, no grava la titularidad de cualquier inmueble, recae únicamente sobre viviendas que, por no haberse destinado de forma efectiva al uso residencial o por haber permanecido desocupadas de forma continuada e injustificada durante un tiempo superior a un año, han sido declaradas deshabitadas mediante el correspondiente procedimiento regulado por la Ley 2/2017 y desarrollado en el Capítulo III del Decreto 130/2021, de 1 de octubre, del Consell, de aprobación del reglamento para la movilización de viviendas vacías y deshabitadas. Y afecta exclusivamente a las entidades sin personalidad jurídica y a las personas jurídicas, con la particularidad de que el IVVVAL se exige solamente, como acabamos de indicar, si éstos pueden ser considerados legalmente «grandes tenedores de vivienda». Esta especialidad supone una reducción del solapamiento que se produce respecto del ámbito subjetivo del IBI; solapamiento que se limita a las personas jurídicas y entes sin personalidad jurídica, y no a todos ellos.

Por su parte, los elementos de cuantificación del impuesto valenciano se asemejan notablemente a los del IVVCAT. En ambos casos la base imponible está constituida por el número total de metros cuadrados de vivienda desocupada de que es titular el sujeto

pasivo, con la singularidad de que, en el caso del IVVVAL, las viviendas deben constar en el Registro de Viviendas Deshabitadas de la Generalidad Valenciana, lo que, además de evidenciar la finalidad extrafiscal del tributo, pone de manifiesto su carácter personal, que contrasta con el carácter real del IBI. Al igual que el IVVCAT, el impuesto valenciano cuenta, como sabemos, con una escala de tipos impositivos que consiste en una determinada cantidad de dinero por cada metro cuadrado que integra la base imponible, que aumenta progresivamente desde los 7,5 euros hasta los 22,5 euros conforme aquélla se incrementa, y que difiere del tipo de gravamen porcentual de carácter proporcional del IBI.

Por otro lado, el art. 33.3 de la Ley 3/2020, en términos prácticamente idénticos a los del art. 3 LIVVCAT, establece que la recaudación derivada de la exacción de esta figura tributaria de la Comunidad Valenciana se encuentra afectada a «la financiación de las actuaciones protegidas por los planes de vivienda, especialmente en los municipios donde se hayan obtenido estos ingresos».

En este caso, la configuración de los elementos centrales del impuesto valenciano permite corroborar que nos encontramos ante un impuesto cuya finalidad principal es verdaderamente extrafiscal y consiste, según informa el art. 33.Uno de la Ley 3/2020, en «incentivar la oferta en alquiler en el ámbito de aplicación del impuesto y garantizar la función social de la propiedad de una vivienda».

La «finalidad primordialmente extrafiscal»¹⁰²⁶ del impuesto encuentra reflejo bastante en el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible en la medida en que no está constituido por la tenencia de cualquier inmueble, como expresión de capacidad económica, sino de un tipo concreto de inmuebles, como son las viviendas declaradas deshabitadas. En consecuencia, si a dichas viviendas se les da uso residencial y, por ende, se cumple con su función social, no se realiza el hecho imponible del impuesto y no nace la obligación de pagar la cuota tributaria. En efecto, la Ley 7/2021, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat 2022, ha introducido ciertas bonificaciones en la cuota del impuesto para viviendas que, habiendo sido declaradas deshabitadas, comienzan a ser objeto de uso habitacional efectivo (art. 33.Diez de la Ley 3/2020, de 30 de diciembre)¹⁰²⁷.

¹⁰²⁶ Se trata de una expresión utilizada en las SSTC 28/2019, de 28 de febrero, FJ 5 a); y 215/2021, de 3 de junio, FJ 4 C.d); AATC 72/1999, de 23 de marzo, FJ 2; y 417/2005, de 22 de noviembre, FJ 2.

¹⁰²⁷ Ciertamente es que el IVVVAL, a diferencia de su homólogo catalán, no contaba, originalmente, con exenciones ni bonificaciones de ningún tipo. Sin embargo, creemos que ello no era motivo suficiente para refutar la conclusión anterior por cuanto se trata de elementos que no resultan determinantes de la verdadera naturaleza extrafiscal de una figura tributaria. En este sentido, el Tribunal Constitucional tiene sentado que «[l]a finalidad extrafiscal tendrá que aparecer reflejada en la estructura del impuesto y plasmarse en su hecho imponible, y no será suficiente para considerar que un tributo es primordialmente extrafiscal, y diferenciarlo de otro básicamente fiscal, con introducir en sus elementos coyunturales o accesorios, como

Asimismo, por lo que respecta a la cuantificación del impuesto, la base imponible está constituida por la superficie, que es «lo relevante para satisfacer la necesidad de vivienda» [STC 4/2019, FJ 5 c)]. Pero, además, la carga tributaria disminuye de forma progresiva conforme se reduce el número total de metros cuadrados correspondientes a las viviendas inscritas en el Registro autonómico de Viviendas Deshabitadas¹⁰²⁸, lo que evidencia que es la finalidad extrafiscal perseguida por el impuesto la que «funciona como criterio de imposición»¹⁰²⁹.

Estas circunstancias, en definitiva, prueban que la ratio principal de este impuesto no es «crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos», puesto que «a medida que se logra la finalidad perseguida», que en este caso es el cumplimiento de la función social de la propiedad de vivienda, «disminuye su virtualidad recaudatoria»¹⁰³⁰. En nuestra opinión, la extrafiscalidad del impuesto valenciano se plasma suficientemente en el presupuesto de hecho del impuesto y en elementos que no son meramente «conyunturales o accesorios» sino que revisten gran importancia dentro de su configuración legal, como son los elementos de cuantificación¹⁰³¹. Lo expuesto nos lleva a vaticinar que, de plantearse un recurso de inconstitucionalidad contra el art. 33 de la Ley valenciana 3/2020, en términos análogos al resuelto por la STC 4/2019, esto es, alegándose la vulneración del límite a la creación

son, por ejemplo, los beneficios fiscales, ciertas finalidades de estímulo o incentivo a determinadas conductas [STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6 B)]» (STC 122/2012, de 5 de junio, FJ 4; y, en el mismo sentido, SSTC 4/2019, de 17 de enero, FJ 6; y 87/2019, de 20 de junio, FJ 19).

¹⁰²⁸ Estos argumentos son los que ha empleado el intérprete supremo del Texto Fundamental en la STC 28/2019, de 28 de febrero, relativa al IANP a fin de verificar que «la finalidad de incentivar el uso productivo de los bienes y derechos pertenecientes a las entidades mercantiles no es una mera proclamación retórica del legislador autonómico, sino que aparece reflejada en la estructura del impuesto» [FJ 4 B.b)].

¹⁰²⁹ STC 125/2021, de 3 de junio, FJ C.d). En esta resolución se descarta que otro impuesto propio de la Comunidad Autónoma de Cataluña, como es el impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos (en adelante, IEET), posea «una finalidad primordialmente extrafiscal». Concretamente, el Tribunal Constitucional determina que «la finalidad extrafiscal de mejora de la competitividad de Cataluña como destino turístico (y de garantía de su sostenibilidad) no se aprecia en el hecho imponible (que grava sin más el consumo de servicios de alojamiento en establecimientos turísticos) ni en sus elementos cuantificadores, ya que la cuantía del impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos aumenta en función no solo del tiempo de estancia sino de la categoría del establecimiento turístico utilizado por los contribuyentes. Es precisamente porque es la capacidad económica gravada en el hecho imponible (y no la finalidad extrafiscal) la que funciona como criterio de imposición, la razón por la que este impuesto posee una finalidad primordialmente recaudatoria. Todo ello sin perjuicio de que existan previsiones en el impuesto que quizá pudieran considerarse promotoras de un determinado turismo, como son las exenciones de las estancias subvencionadas por programas sociales de una administración pública de cualquier Estado miembro de la Unión Europea o las efectuadas por personas de edad igual o inferior a dieciséis años (art. 27) para la promoción del turismo social o familiar, respectivamente; o el hecho de no computar más de siete unidades de estancia por persona como base imponible, para la promoción del turismo de larga duración (art. 33.1), ya que, como se ha reiterado, “la naturaleza extrafiscal o recaudatoria de un tributo es una cuestión de grado, por lo que difícilmente existirán casos ‘puros’” [por todas, SSTC 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3 d); 4/2019, de 17 de enero, FJ 3 d) .y 22/2019, de 14 de febrero, FJ 3 d)]» [FJ C.d)].

¹⁰³⁰ STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13.

¹⁰³¹ Los términos entrecomillados se emplean en la STC 122/2012, de 5 de junio, cuyo Fundamento Jurídico cuarto señala que «ni la mera declaración de intenciones sobre la finalidad de un tributo es suficiente para salvar el obstáculo del art. 6.3 LOFCA, ni tampoco basta, a los efectos de distinguir sus hechos imposables, con incorporar a un impuesto primordialmente fiscal una finalidad extrafiscal adicional [...]».

de tributos propios autonómicos contenido en el art. 6.3 LOFCA, el Tribunal Constitucional acabaría desestimándolo al rechazar la duplicidad de hechos imposables entre el impuesto valenciano y el IBI, y también de su recargo sobre inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, en la medida en que igualmente se consideraría un mero «incremento del tipo de gravamen debido a la desocupación de la vivienda» [FJ 6 b)], sin autonomía respecto del tributo base.

No obstante, por lo que a nosotros respecta, si bien consideramos que no existe equivalencia entre el IVVVAL y el IBI, no podemos sostener lo mismo respecto de su recargo. De hecho, el propio legislador autonómico ha previsto las medidas de compensación que exige el art. 6.3 LOFCA a favor de aquellos Ayuntamientos que aprueben el recargo (art. 33.Quince de la Ley 3/2020), en los mismos términos que la Disposición Adicional primera de la LIVVCAT.

Como sabemos, la regulación actual del art. 72.4 TRLRHL permite -por el momento- que sea una ley autonómica en materia de vivienda la que dé contenido al concepto de «inmueble desocupado con carácter permanente» necesario para la aplicación del recargo. Pues bien, en el caso de la Comunidad Valenciana, habría que acudir a lo dispuesto en el art. 14 de la Ley 2/2017, de 3 de febrero, por la función social de la vivienda de la Comunitat Valenciana, que define la «vivienda deshabitada» como «aquella que, siendo propiedad de un gran tenedor, sea declarada como tal mediante resolución administrativa por incumplir su función social al no ser destinada de forma efectiva al uso residencial legalmente previsto o por permanecer desocupada de forma continuada durante un tiempo superior a un año, sin que concurra causa justificada de desocupación».

En consecuencia, el presupuesto de hecho del recargo vendría a ser el mismo que el del IVVVAL, esto es, la titularidad de viviendas declaradas deshabitadas. Además, en consonancia con lo anterior, y al margen de las dudas de constitucionalidad que, desde la perspectiva competencial, nos suscita la nueva redacción del art. 72.4 TRLRHL¹⁰³², los sujetos pasivos de ambos tributos habrán de ostentar la consideración de «grandes tenedores de vivienda» de acuerdo con lo determinado en el art. 16.1 de la Ley 2/2017¹⁰³³, si bien con la diferencia de que el impuesto autonómico únicamente afectaría a las personas jurídicas y entes sin personalidad jurídica propia, mientras que el recargo podría exigirse también a las personas físicas.

¹⁰³² Pusimos de manifiesto nuestro parecer al respecto en el Capítulo II de este trabajo, al que nos remitimos en este momento.

¹⁰³³ Expresamente señala el art. 14.3 a) de la Ley 2/2017 que «[l]a declaración de una vivienda como deshabitada se realizará mediante resolución administrativa sólo respecto de aquellos propietarios que sean considerados como grandes tenedores por esta ley y siguiendo a tal fin el procedimiento administrativo contradictorio regulado en el anexo II de esta norma».

En definitiva, creemos que al igual que ocurre con el impuesto catalán sobre las viviendas vacías, de haber admitido el Tribunal Constitucional la autonomía del recargo respecto del IBI habría de haberse determinado la duplicidad de hechos imposables por existencia de sustanciales similitudes entre ambas figuras tributarias. Similitudes que son más evidentes, incluso, en el caso del IVVVAL, y que se verían exacerbadas de aprobarse finalmente el Proyecto de Ley por el derecho a la vivienda, por cuanto en él se perfila, con palmarios matices extrafiscales, la regulación del recargo de manera que, por un lado, tampoco afectaría a todo sujeto pasivo del IBI, sino únicamente a aquellos que son titulares de cuatro o más inmuebles de uso residencial. Y, por otro lado, se introduce la posibilidad de incrementar el porcentaje del recargo si fuesen dos o más el número de viviendas vacías ubicadas en el mismo municipio, demostrando, en fin, que el propósito principal de su exacción, el cual se anuncia en la propia Exposición de Motivos de la norma, es sustancialmente coincidente con el del impuesto valenciano, a saber: la optimización del uso del parque edificatorio residencial, reforzando «el instrumento de los Ayuntamientos para hacer frente a situaciones de vivienda desocupada a través de la fiscalidad».

En nuestra opinión, cuando la materia o fuente de capacidad económica efectivamente gravada por ambos tributos es la misma, coinciden -al menos parcialmente- los obligados al pago de la cuota tributaria y la ratio prioritaria de su exacción es, asimismo, semejante, es preciso declarar la vulneración del art. 6 LOFCA. De lo contrario, nos encontraríamos ante «uno de los efectos perversos que [...] pueden derivarse del análisis comparativo que exige la doctrina constitucional para la aplicación de este artículo, al alcanzar este a todos los elementos conectados con el hecho imponible, y no únicamente al hecho imponible»¹⁰³⁴.

2.4. La compatibilidad del canon anual vasco de vivienda deshabitada y el recargo del IBI para residencias no habituales

En el País Vasco, una vez ha entrado en vigor el Decreto 149/2021, de 8 de junio, de vivienda deshabitada y de medidas para el cumplimiento de la función social de la vivienda, nos encontramos cada vez más cerca de la concurrencia efectiva entre el canon anual de vivienda deshabitada y el recargo por residencia no habitual del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Y ello porque las viviendas declaradas deshabitadas por haber permanecido desocupadas injustificadamente durante más de dos años no solo encajan en el ámbito objetivo del recargo del IBI, por tratarse de inmuebles en los que no se reside habitualmente, además, se integran en el ámbito objetivo más restrictivo del canon.

¹⁰³⁴ ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «El recargo sobre inmuebles de uso residencial desocupados permanentemente: ¿una nueva reserva de hecho imponible que limita el poder financiero de las Comunidades Autónomas?», cit., pág. 138.

Se trata, como adelantábamos al comienzo de este Capítulo, de la concurrencia de dos prestaciones tributarias enmarcadas en la esfera local y establecidas para la consecución de una finalidad esencialmente coincidente, cual es garantizar el acceso a una vivienda.

En un momento anterior de este trabajo, pusimos de manifiesto que el principal inconveniente que presenta esta figura impositiva es de índole competencial, al tratarse de un tributo local que no ha sido creado, como procediera, por las Juntas Generales de los Territorios Históricos, sino por el Parlamento vasco.

En cualquier caso, una interpretación alternativa, consistente en considerar que se trata de un tributo propio autonómico, tampoco quedaría libre de obstáculos, puesto que nos llevaría a cuestionarnos la compatibilidad, a la luz de lo dispuesto en el art. 6.3 LOFCA, de este impuesto creado por la Comunidad Autónoma del País Vasco con el recargo del IBI sobre inmuebles de uso residencial que no constituyen la residencia habitual del sujeto pasivo o de terceras personas por arrendamiento o cesión de su uso¹⁰³⁵.

No se encuentra el art. 57 entre los preceptos de la Ley 3/2015, de 18 de junio, de vivienda del País Vasco, que fueron objeto del recurso de inconstitucionalidad 1643-2016, interpuesto por la Presidenta del Gobierno en funciones y resuelto por la STC 97/2018, de 19 de septiembre. No obstante, en un primer momento, el Consejo de Ministros planteó también su impugnación por coincidencia del impuesto que en ella se establece y regula con el recargo del IBI y, en fin, por soslayar el límite impuesto al poder tributario autonómico por el art. 6.3 LOFCA. Sin embargo, la impugnación no llegó a

¹⁰³⁵ Es preciso aclarar que el art. 42 b) del texto estatutario del País Vasco contempla como ingresos de la Hacienda General del País Vasco «[l]os rendimientos de los impuestos propios de la Comunidad Autónoma que establezca el Parlamento Vasco de acuerdo con lo establecido en el artículo 157 de la Constitución y en la Ley Orgánica sobre financiación de las Comunidades Autónomas». El legislador autonómico, por tanto, puede hacer uso de la potestad tributaria para la creación de nuevas figuras impositivas, a las que le son aplicables, al igual que a los tributos propios del resto de las Comunidades Autónomas de régimen común, los límites que establecen los apartados 2 y 3 del art. 6 LOFCA (en este sentido, STC 85/2013, de 11 de abril, FJ 4). Esto mismo es predicable de los impuestos autonómicos de la Comunidad Foral de Navarra, respecto de los que el Tribunal Constitucional ha determinado que «no existe una potestad tributaria que se desenvuelva al margen de la Constitución y de la LOFCA con relación a los tributos propios de la Comunidad Foral distintos de los convenidos, de suerte que “los tributos propios que no hayan sido previamente acordados entre el Estado y la Comunidad Foral, no son entonces por definición tributos convenidos, ni forman parte del contenido esencial de la foralidad o ámbito propio de poder a que nos hemos referido anteriormente”. La consecuencia es que a tales tributos “les son plenamente aplicables los límites contenidos en los arts. 6 y 9 LOFCA, además de los específicamente contenidos en el art. 7 de la Ley del convenio tal y como establece el citado art. 2.2”» (STC 110/2014, de 26 de junio, FJ 5). No obstante, por lo que a este trabajo respecta, no se abordará el análisis del impuesto navarro sobre las viviendas deshabitadas desde la perspectiva del art. 6 LOFCA, puesto que no cabe duda de que no se trata de un tributo autonómico sino de «un tributo local creado por la Comunidad Foral en virtud de la competencia asumida en materia de Hacienda Local», cuyo carácter convenido «se desprende sin dificultad de lo dispuesto en [el] artículo 49 [del Convenio Económico], “sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, corresponde a las Haciendas Locales de Navarra la exacción de los siguientes tributos: a) los que recaigan sobre bienes inmuebles sitos en Navarra [...]”» (VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: «El impuesto de las Viviendas Deshabitadas y otras medidas de política fiscal sobre la vivienda en Navarra», cit., pág. 259).

materializarse puesto que, con anterioridad a la interposición del recurso, se efectuó, como es preceptivo, la correspondiente consulta a la Comisión Permanente del Consejo de Estado, que rechazó en su dictamen núm. 108/2016 la equivalencia entre ambos gravámenes con base en la siguiente argumentación¹⁰³⁶:

«La lectura del precepto revela que la norma local no exige que la vivienda sobre la que recae el recargo sea una vivienda deshabitada, en el sentido de la Ley 3/2015: basta con que se trate de una vivienda distinta de la habitual para que el recargo pueda exigirse. Frente a ello, el canon de la Ley 3/2015 únicamente puede imponerse a las viviendas deshabitadas, tal y como las define la propia Ley en sus artículos 3 y 56; este último excluye del concepto de vivienda deshabitada “las viviendas de segunda residencia” (apartado 2), esto es, las viviendas que, no constituyendo la residencia habitual del titular, se destinan, con carácter general, a un uso vacacional y no quedan por ello sometidas al deber de uso habitacional efectivo. De este modo, las residencias de vacaciones quedan excluidas del canon de vivienda deshabitada previsto en el artículo 57 de la Ley vasca 3/2015 y sujetas, en cambio, al posible recargo del IBI regulado en la Norma Foral 12/1989.

Esta circunstancia, unida a la ausencia de una definición clara de la naturaleza del canon regulado en el artículo 57 de la Ley autonómica y a la afectación de los ingresos que por tal concepto se recauden al patrimonio municipal del suelo (apartado 1 *in fine*) impiden afirmar la existencia de una inequívoca identidad entre dicho canon y el recargo del IBI existente en la normativa de Guipúzcoa y de la consiguiente vulneración de los límites que el artículo 6 de la LOFCA impone».

Básicamente, el órgano consultivo se basa en la falta de identidad total entre el ámbito objetivo de aplicación del canon y del recargo, y en el carácter finalista del canon. A nuestro modo de ver, los rasgos diferenciales a los que hace referencia el Consejo de Estado no nos parece que ostenten entidad suficiente como para descartar la vulneración del art. 6.3 LOFCA, siendo necesario un análisis más pormenorizado de sendas estructuras jurídicas.

En primer lugar, si bien es cierto que el ámbito objetivo de aplicación del recargo es más amplio que el del canon y, por tanto, habrá supuestos, como ocurre con las segundas residencias, que se vean gravados por el recargo y no por el canon¹⁰³⁷, no es menos cierto que, como bien advierte ÁLVAREZ MENÉNDEZ, «en los supuestos en los

¹⁰³⁶ ALONSO GIL, M.: «La anómala tributación de la vivienda vacía: especial referencia a las medidas de gravamen en el ámbito local», cit, pág. 55.

¹⁰³⁷ Cabe precisar que, además de la vivienda habitual, solo una vivienda de la misma titularidad podrá ser considerada «vivienda de segunda residencia» [art. 3 bb) de la Ley 3/2015 y art. 3 a) del Decreto 149/2021, de 8 de junio].

que proceda la imposición del canon -vivienda deshabitada durante un tiempo superior a los dos años- procedería la imposición del recargo sobre el IBI -vivienda que no constituya residencia habitual-»¹⁰³⁸.

Por otro lado, el hecho de que el producto de lo recaudado por el canon dote el patrimonio municipal de suelo no permite, por sí mismo, afirmar que el canon vasco posee carácter extrafiscal, pues el Tribunal Constitucional ha dejado claro que «el hecho de que el tributo sea finalista o afectado a un determinado fin extrafiscal [...] no significa que el tributo tenga finalidad primordialmente extrafiscal» [STC 125/2021, de 3 de junio, FJ C.d)]. En efecto, con arreglo a la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional, «la afectación del gravamen a la finalidad que se dice perseguida no es más que uno de los varios indicios -y no precisamente el más importante- a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal» (STC 179/2006, de 13 de junio, FJ 10)¹⁰³⁹, por lo que «no cabe duda de que el destino o la adscripción del producto obtenido no es un “elemento esencial” del impuesto, ni de su pretendido carácter finalista» (STC 94/2017, de 6 de julio, FJ 8)¹⁰⁴⁰.

Sin perjuicio de lo anterior, estimamos certera la conclusión a la que llega el Dictamen, esto es, la no vulneración de la prohibición de doble imposición establecida en el art. 6.3 LOFCA. Pero no, exactamente, por los motivos aducidos por la Comisión Permanente del Consejo de Estado, sino porque estamos convencidos de que el Tribunal Constitucional, de admitir el carácter autonómico del canon, acabaría rechazando su coincidencia con el IBI y su recargo, en la línea de lo determinado en la STC 4/2019, de 17 de enero.

No es difícil alcanzar esta conclusión si se sigue el mismo *iter* argumentativo que utiliza el Tribunal Constitucional en la precitada resolución, pues el impuesto vasco y el catalán comparten semejanzas de enjundia, que responden a la finalidad de garantizar el

¹⁰³⁸ ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», cit., pág. 219.

¹⁰³⁹ En idénticos términos, SSTC 60/2013, de 13 de marzo, FJ 5; 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c); 22/2015, de 16 de febrero, FJ 4; 74/2016, de 14 de abril, FJ 2; 94/2017, de 6 de julio, FJ 8; 120/2018, de 31 de octubre, FJ 5 d); 4/2019, de 17 de enero, FJ 5 d); 22/2019, de 14 de febrero; y 22/2019, de 14 de febrero, FJ 5 c). No obstante, el Tribunal Constitucional en alguno de sus pronunciamientos ha otorgado excesiva importancia a este elemento y ha considerado prueba determinante del carácter extrafiscal del tributo la vinculación de la recaudación obtenida a la financiación de actuaciones orientadas a la protección medioambiental, como es el caso del ATC 456/2007, de 12 de diciembre, FJ 7, relativo al impuesto andaluz sobre depósitos de residuos radiactivos. A mayor abundamiento, en algunas de sus sentencias considera especialmente revelador de la extrafiscalidad que la recaudación del tributo se emplee para financiar «actuaciones concretas tendentes a combatir o reparar el daño provocado al medio ambiente» en lugar de «financiar cualquier medida o programa de carácter medioambiental» (SSTC 179/2006, de 13 de junio, FJ 9; y 22/2014, de 13 de febrero, FJ 4). En este sentido también la STC 196/2012, de 31 de octubre, FJ 4.

¹⁰⁴⁰ Entendemos que aquí el Tribunal Constitucional, en realidad, no quería decir «carácter finalista», sino «carácter extrafiscal».

cumplimiento de la función social de la vivienda, y que separan sendas estructuras jurídicas de la del impuesto local.

Cabe reseñar, en primer lugar, el hecho de que el canon anual solo afecte a viviendas declaradas deshabitadas por haber sido desocupadas de forma continuada durante un tiempo superior a dos años, sin causa justificada. Y, en segundo lugar, la circunstancia de que el canon anual se cuantifique tomando como base imponible el número de metros cuadrados de vivienda útil. Además, el tributo vasco cuenta con un tipo de gravamen, consistente en una cantidad de dinero (10 euros) por cada unidad de base imponible, que se incrementa en un 10% por cada año que permanezca vigente la declaración de la vivienda, quedando prohibido superar el triple del importe inicial. Y, en fin, su cuota tributaria se habrá de prorratear por meses cuando se produzca la revocación de la declaración de vivienda deshabitada durante el periodo anual.

Por lo que respecta al recargo, no cabe duda de que, si bien se le reconocería finalidad extrafiscal -pues así lo ha admitido ya el Tribunal Constitucional en los AATC 109/2017, de 18 de julio; 110/2017, de 18 de julio; y 111/2017, de 18 de julio, FJ 5 b)-, volvería a asimilarse a un tipo incrementado del IBI para inmuebles de uso residencial no constitutivos de la residencia habitual de persona física alguna. Y, con base en ello, se llegaría a la misma conclusión: el recargo no presenta autonomía suficiente respecto del IBI que permita realizar un examen comparativo entre éste y el canon vasco a efectos de enjuiciar una posible vulneración del art. 6.3 LOFCA, la cual habría quedado ya descartada por la inexistencia de duplicidad de hechos imposables entre el impuesto autonómico y el IBI.

En esta ocasión, sin embargo, compartiríamos el parecer del Tribunal Constitucional puesto que, a diferencia del recargo de régimen común, el vasco se ha configurado de tal forma que permite equipararlo, sin forzamientos, a un tipo de gravamen incrementado que resulta de aplicación cuando el inmueble de uso residencial no se destina a residencia habitual del titular o de terceros por arrendamiento o cesión de su uso. Buena prueba de ello es que el recargo de los Territorios Históricos vascos se devenga en el mismo momento que el IBI y ello impide que puedan ser distintos sus contribuyentes pues resulta imposible que sean sujetos diferentes quienes ostenten la titularidad del inmueble en la misma fecha (1 de enero). Además, la gestión del IBI y de su recargo no se lleva a cabo de forma separada, el último se aplica y se liquida con la cuota del primero.

En efecto, una muestra de la falta de autonomía del recargo respecto del impuesto base es la deficiente plasmación de la finalidad extrafiscal en su configuración. Ello encaja con el hecho de que parece prevalecer la finalidad contributiva sobre la de ordenación. Así, el Preámbulo de la Norma Foral 4/2012, de 4 de julio, por la que se

modifica el art. 14.5 de la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, únicamente hace referencia a que con la reforma del precepto se resuelve «el difícil problema de la determinación del concepto de vivienda vacía», presentándose ésta, además, como una de las medidas con las que se pretende «procur[ar] más medios económicos para tender a un equilibrio en las finanzas municipales», puesto que «la persistente situación de crisis económica sufrida en los últimos años ha provocado una difícil situación en las finanzas de las entidades locales, dificultando con ello el normal desenvolvimiento de los servicios públicos prestados por aquella».

A diferencia de lo previsto en el art. 72.4 TRLRHL, en este caso, la carga tributaria se calcula sin tener en cuenta aspecto extrafiscal alguno y se faculta a los Ayuntamientos -infringiendo, a nuestro juicio, el principio constitucional de reserva de ley- para establecer supuestos de exención sin exigir que se dirijan, como ha advertido algún autor, «a identificar o aislar situaciones en las que la no ocupación del inmueble como vivienda está justificada y no cabe entender que se ocasione el perjuicio social que con la medida extrafiscal se pretende combatir»¹⁰⁴¹.

Por último, es preciso recalcar que la regulación legal del canon vasco de vivienda deshabitada no contempla medidas de compensación o coordinación análogas a las previstas en la LIVVCAT. Es más, el art. 13.1 del Decreto 149/2021, de 8 de junio, aclara expresamente que el «canon de vivienda deshabitada constituye un gravamen extrafiscal sobre las viviendas declaradas deshabitadas, compatible con otras imposiciones como las de carácter fiscal». Y ello no conculcaría el art. 6.3 LOFCA en la medida en que se descartara la duplicidad de los hechos imposables del canon y del IBI.

Expuesto lo que antecede, si alguna idea queda clara es que se considere el canon vasco un tributo local o, por el contrario, un tributo autonómico, el efecto sobre el contribuyente es el mismo: el propietario o, en su caso, el titular de derechos de goce o disfrute sobre viviendas que han sido declaradas deshabitadas (por haber permanecido desocupadas de forma continuada e injustificada durante un tiempo superior a dos años), se verá obligado en un futuro más próximo que nunca a hacer frente a una consideración acumulación de cargas tributarias (correspondiente al canon anual, al IBI y a su recargo), con la única salvaguarda del límite que a la imposición supone la interdicción constitucional de confiscatoriedad¹⁰⁴².

¹⁰⁴¹ RODRIGO RUÍZ, M.: «La fiscalidad de la vivienda desocupada en la Comunidad Autónoma del País Vasco», cit., pág. 243.

¹⁰⁴² En esta línea, ÁLVAREZ MENÉNDEZ sostiene que «sería sencillo que superase el filtro constitucional si se constatasen diferencias, que las hay, entre la estructura del recargo sobre el IBI y la del canon. Ciertamente es que alguna solución debiera alcanzarse para no caer en el solapamiento antes apuntado, aunque tuviese que venir esta de la mano del, tan pocas veces mentado, límite de no confiscatoriedad, por producirse un agotamiento de la riqueza imponible» (ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», cit., pág. 220).

3. LA PROHIBICIÓN DE NO CONFISCATORIEDAD COMO GARANTÍA ÚLTIMA ANTE LA PLURIMPOSICIÓN SOBRE LA VIVIENDA VACÍA

3.1. La interdicción de confiscatoriedad como garantía última frente a la flexibilidad que introduce la extrafiscalidad del tributo en el canon de enjuiciamiento constitucional del art. 6 LOFCA

A tenor de todo lo anteriormente expuesto, queda claro que dos impuestos (autonómico y estatal/local) pueden compartir no solo la materia imponible («fuente de capacidad económica»), sino el mismísimo objeto imponible, que es lo verdaderamente gravado por el tributo¹⁰⁴³, siempre que la forma de gravarlo sea distinta, es decir, siempre que diverjan en lo que BORRERO MORO acierta en denominar «gravamen imponible», esto es, «la manera en que la capacidad económica sujeta es sometida a gravamen en la estructura del tributo»¹⁰⁴⁴. Observa, con acierto, el mencionado autor que «la doctrina constitucional sobre el límite al poder tributario propio se materializa en el análisis de las estructuras jurídicas de los tributos implicados, en orden a identificar las posibles coincidencias o equivalencias de sus respectivos gravámenes imponibles; en tanto que expresión de la definición de la razón constitucional de la concreta contribución al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE)»¹⁰⁴⁵.

En suma, lo determinante, en última instancia, para no incurrir en las dobles imposiciones prohibidas por los apartados 2 y 3 del art. 6 LOFCA es que el impuesto autonómico someta a tributación de manera distinta la capacidad económica ya gravada por el impuesto estatal o local con el que se compara. Y este modo en que se grava la correspondiente manifestación de capacidad económica se corresponde con el fin principal del tributo. Por consiguiente, la finalidad extrafiscal no puede ser sino el «elemento central configurador del gravamen imponible» en aquellos impuestos que no tienen como prioridad el sostenimiento de las cargas públicas¹⁰⁴⁶. Y a este motivo se debe el relevante papel de la extrafiscalidad en el canon de enjuiciamiento constitucional del art. 6 LOFCA.

Así pues, en la medida en que, de acuerdo con la doctrina constitucional, dicho precepto no impide que los impuestos controvertidos recaigan sobre la misma materia o riqueza imponible si ésta se grava de manera distinta, *la extrafiscalidad constituye un factor crucial para superar los límites que imponen a las CC.AA. sus apartados 2 y 3. Y*

¹⁰⁴³ Según BORRERO MORO, el objeto imponible sería la capacidad económica sujeta en la estructura del tributo, puesto que el «objeto imponible se ubica en un plano jurídico; concretamente, en la estructura jurídica del tributo; en tanto que expresión de dicha articulación» [BORRERO MORO, C. J.: «El vidrioso encaje del IVAIMA en la doctrina constitucional sobre el poder tributario propio», cit., pág. 10 (versión en línea)].

¹⁰⁴⁴ BORRERO MORO, C. J.: «El vidrioso encaje del IVAIMA en la doctrina constitucional sobre el poder tributario propio», cit., pág. 9 (versión en línea).

¹⁰⁴⁵ *Ibidem*, pág. 11.

¹⁰⁴⁶ *Ibidem*, pág. 16.

ello porque si un tributo autonómico se configura o se perfila de acuerdo con esa finalidad extrafiscal, es decir, si es posible encontrar en su estructura rasgos extrafiscales de relevancia, muy probablemente el Tribunal Constitucional va a concluir que, pese a que la capacidad económica sujeta es la misma que la del tributo local o estatal de contraste, ésta se grava desde una perspectiva distinta y, por tanto, no se produce la equivalencia de tributos que prohíbe el art. 6 LOFCA.

Sin duda, resulta positivo que la finalidad extrafiscal del tributo rompa una lanza a favor de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas ante el estrecho margen de actuación que deja el art. 6.2 y 3 de la LOFCA. Como bien ha puesto de manifiesto el máximo intérprete de nuestra Constitución, existe una única realidad económica para todos los tributos de nuestro sistema tributario, por lo que es inevitable que los tributos que van creando las Comunidades Autónomas acaben recayendo sobre las mismas fuentes de capacidad económica que los tributos estatales o locales ya existentes. El propósito de los límites del art. 6 LOFCA, señala el Tribunal Constitucional, «no es evitar cualquier supuesto de doble imposición, algo que resulta imposible en los sistemas tributarios modernos, integrados por una pluralidad de figuras que necesariamente coinciden o se solapan, al menos parcialmente, al recaer sobre distintas modalidades de renta, patrimonio o consumo. Se trata, en cambio, de garantizar que el ejercicio del poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de “un sistema” en los términos exigidos por el artículo 31.1 CE [SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4, y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b)]; objetivo que debe cohererarse con el reconocimiento a las Comunidades Autónomas de la potestad de establecer tributos [arts. 133.2 y 157.1 b) CE] [...]» [STC 4/2019, de 17 de enero, FJ 3 c)]¹⁰⁴⁷.

No obstante, es imprescindible tener presente el inconveniente que conlleva descartar la duplicidad de hechos imponibles atendiendo, fundamentalmente, a este elemento. El inconveniente del que hablamos radica en que, en la práctica, es difícil que no se supere el límite del art. 6 LOFCA si el fin extrafiscal del tributo se encuentra debidamente plasmado en su estructura y ello, en última instancia, significa que *dicho límite se está flexibilizando, permitiendo la acumulación sobre una misma manifestación de capacidad económica de tantos tributos como finalidades extrafiscales pretendan perseguir las Comunidades Autónomas*, lo que puede dar lugar a una situación de sobreimposición claramente confiscatoria para el contribuyente.

Por esta razón, pensamos que *esta flexibilización de las limitaciones que contiene el art. 6 LOFCA, a causa de la extrafiscalidad del tributo, ha de verse necesariamente reforzada mediante la escrupulosa observancia de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad que proclama el art. 31.1 CE*, es decir, teniéndose muy

¹⁰⁴⁷ La cursiva en la cita es nuestra.

presente -por el legislador, en primer lugar-, que todo tributo, ya sea fiscal o extrafiscal, grava una manifestación de riqueza, que habrá que poder identificar nítidamente en la estructura del mismo. Y, por otro lado, que la acumulación de tributos sobre esa misma manifestación de riqueza puede llegar a generar un resultado confiscatorio en el caso concreto, es decir, para el contribuyente en cuestión¹⁰⁴⁸.

En suma, lo que tratamos de transmitir es que es posible que las prohibiciones de doble imposición contenidas en el art. 6 LOFCA garanticen la existencia de un verdadero «sistema» tributario, en la medida en que se evitan duplicidades y se consigue un conjunto coherente y ordenado de tributos, pero no es garantía suficiente de que dicho *sistema* sea *justo* «en los términos exigidos por el art. 31.1 CE», aunque así lo promulgue el Tribunal Constitucional. En este sentido, convenimos plenamente con LUCAS DURÁN en que «no parece que la prohibición de *doble imposición* fijada en el art. 6 LOFCA [...] se refiera a cuestiones que tengan que ver con los principios de justicia material en la imposición, ya regulados en el art. 31 de nuestra Constitución y aplicables a todos los entes territoriales» sino que «se refiere más al hecho de que los poderes tributarios de los distintos entes territoriales deberían coordinarse para evitar una reiteración en cascada de tributos sobre las mismas circunstancias (hechos imponibles)», para evitar «la descoordinación entre la normativa tributaria estatal y autonómica o entre ésta y la local, con el objeto final de otorgar una visión de sistema en lo concerniente a la exacción de los tributos»¹⁰⁴⁹.

La garantía última frente a una plurimposición que, acorde con los apartados 2 y 3 de la LOFCA, pueda suponer una carga tributaria desproporcionada para el contribuyente no es otra que *la interdicción de confiscatoriedad* que establece el art. 31.1 CE. Y ello por una razón clara: en términos del principio de no confiscatoriedad, lo que importa es la capacidad económica gravada -el objeto imponible-, únicamente, con

¹⁰⁴⁸ A fin de evitar esta situación, BORRERO MORO aboga por «hacer operativo el principio de capacidad como cualidad subjetiva en el marco del sistema», lo cual exigiría «analizar el gravamen de cada materia imponible; esto es, la incidencia que tiene sobre cada materia imponible el conjunto de tributos que la gravan, y en relación con cada obligado tributario». Tal operatividad, precisa este autor, «pasaría por la introducción de mecanismos de subjetivación del gravamen en aquellos tributos en los que el principio de capacidad económica tan sólo se proyecta como mínimo lógico exigible; así como por el perfeccionamiento de los existentes en los tributos personalizados. Estos mecanismos se traducirían, básicamente, en el establecimiento de exenciones: mínimos vitales, deducciones por doble imposición, etc.» (BORRERO MORO, C. J.: *La materia imponible en los tributos extrafiscales. ¿Presupuesto de realización de la Autonomía Financiera?*, cit., pág. 167).

¹⁰⁴⁹ LUCAS DURÁN, M.: «El panorama actual de la coordinación tributaria entre los distintos entes territoriales: la concurrencia del espacio impositivo estatal, autonómico y local», cit., págs. 21 y 22 (versión en línea).

independencia de cómo se grave y, en definitiva, para qué se grave, pues de lo que se trata es de impedir su agotamiento¹⁰⁵⁰.

3.2. El contenido y el alcance del principio de no confiscatoriedad de acuerdo con la jurisprudencia constitucional

En los últimos años se ha producido un desarrollo sin precedentes de la exégesis del principio de no confiscatoriedad con motivo de los sucesivos pronunciamientos constitucionales relativos al IIVTNU. Concretamente, la STC 26/2017, de 16 de febrero, supone un punto de inflexión en la doctrina constitucional concerniente a este principio en la medida en que cambia *-obiter dicta-* su alcance original. La interdicción constitucional de confiscatoriedad, que se había predicado hasta entonces del sistema tributario en su conjunto (esto es, de aquellos tributos que constituyen pilares estructurales de nuestro sistema tributario), comienza a poder exigirse a todos y cada uno de los tributos que lo conforman. Textualmente, el Tribunal Constitucional señala que «aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al “sistema tributario”, no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca “en ningún caso”, lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)» (FJ 2).

Asimismo, en esta sentencia queda definido claramente el contenido del principio de no confiscatoriedad como la suma de dos interdicciones: por un lado, aquella que prohíbe que el tributo *agote la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos* y, por otro, aquella que impide que el tributo *someta*

¹⁰⁵⁰ Por su parte, GONZÁLEZ ORTIZ propone interpretar el art. 6 LOFCA como «una prohibición de doble imposición contraria a la prohibición constitucional de no confiscatoriedad» de modo que «la vulneración del art. 6.2 y 6.3 LOFCA solamente se produciría si se demostrara que la cuota a satisfacer como consecuencia de la realización del hecho imponible de un tributo autonómico, sumada a la cuota tributaria de un tributo estatal o local a satisfacer como consecuencia de la realización del mismo hecho, se pudiera alcanzar, o incluso exceder, la medida de la capacidad económica puesta de manifiesto mediante la realización del hecho subsumible en ambos hechos imponibles» (GONZÁLEZ ORTIZ, D.: «La doble imposición resultante de la duplicidad de hechos imponibles: una interpretación del art. 6 de la LOFCA conforme a la prohibición constitucional de confiscatoriedad», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 184, 2019, pág. 111). En nuestra opinión, aunque, sin lugar a duda, se trata de una propuesta loable, creemos que el principio de no confiscatoriedad y las prohibiciones de doble imposición del art. 6 LOFCA constituyen límites complementarios con sendas funciones, por lo que su asimilación no supone una mayor contribución a la existencia de un sistema tributario justo, al contrario, supondría soslayar la garantía que vela por la existencia de un conjunto de tributos ordenado y coherente, carente de duplicidades entre ellos. Piénsese que un supuesto de doble imposición por identidad entre un tributo autonómico y otro local o estatal puede no suponer un resultado confiscatorio, empero, suponer la inobservancia del principio de coordinación con la Hacienda estatal que impone el art. 156.1 CE a las Comunidades Autónomas en el desarrollo y ejecución de sus competencias financieras.

a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2).

Esta segunda interdicción conlleva que el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición y el principio de no confiscatoriedad se identifiquen. Por consiguiente, si se declara vulnerado el primero, automáticamente se declararía vulnerado el segundo, y viceversa¹⁰⁵¹. En sentido contrario, el respeto al principio de capacidad económica permitiría descartar la infracción de la prohibición de confiscatoriedad. Ello ocurre, de hecho, en la STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, en la que el Tribunal Constitucional rechaza el carácter confiscatorio del ITI con base en el mismo argumento que le permite descartar la infracción del principio de capacidad económica, esto es, basándose en que la utilización insuficiente de las fincas rústicas es, por sí misma, reveladora de una riqueza real o potencial.

En cualquier caso, la exigencia de no gravar una capacidad económica inexistente se incluye expresamente dentro del contenido del principio de no confiscatoriedad a partir de la STC 26/2017, de 16 de febrero. La STC 150/1990, de 4 de octubre, que es la que establece, en un principio, la doctrina constitucional relativa al contenido de la interdicción de confiscatoriedad hacía referencia únicamente a la primera de las exigencias anteriormente indicadas que es la que, a nuestro juicio, dota de verdadera autonomía a este principio. En nuestra opinión, la prohibición constitucional de confiscatoriedad, aunque indudablemente conectada con el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición, cuenta con un contenido propio en la medida en que supone la incorporación de una exigencia distinta a la que «obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra», cual es la de «no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio» (FJ 9)¹⁰⁵².

Elucubramos que la introducción de una segunda exigencia dentro del contenido del principio de no confiscatoriedad, que identifica este último con el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición, se debe a que el Tribunal Constitucional empieza a confundir la «confiscación», entendida -creemos- como apropiación injustificada y/o desproporcionada, con el «efecto confiscatorio» producido

¹⁰⁵¹ Así lo constata la STC 182/2021, de 26 de octubre, cuando dispone que «de acuerdo con la doctrina de este tribunal, el principio de no confiscatoriedad entendido como proscripción del gravamen de una riqueza inexistente o ficticia implica *per se* una vulneración del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición (por todas, STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2 in fine)» [FJ 2 A)].

¹⁰⁵² MORENO FERNÁNDEZ considera que esta exigencia conecta el principio de no confiscatoriedad con la capacidad económica como medida de la imposición, la cual «impide que con el gravamen establecido se agote la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir [...]» (MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: «La prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de todos los poderes públicos», *Papers AEDAF*, núm. 17, 2020, pág. 25).

por la imposición, y ello pese a que la STC 150/1990 advertía expresamente de que «lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga “alcance confiscatorio”» (FJ 9). En suma, el supremo intérprete de la Constitución, en sus últimos pronunciamientos en los que hace referencia al principio de no confiscatoriedad, parece concebir la «confiscación» como una injerencia desproporcionada en el derecho de propiedad del contribuyente, y también como una injerencia ilegítima, por arbitraria o carente de justificación, siendo ésta la razón de la identificación de los dos principios. Así lo aclara MORENO FERNÁNDEZ, para quien la interdicción de confiscatoriedad, según la jurisprudencia constitucional, tiene «una doble dimensión: de un lado, impide que so pretexto del deber de contribuir se agote la riqueza sometida a imposición (capacidad económica como medida); de otro, imposibilita el gravamen de manifestaciones de capacidad económica ficticias, ya se haga de manera total o simplemente parcial (capacidad económica como fundamento). En el primer caso, la prohibición de confiscatoriedad opera como un “juicio de proporcionalidad” de la medida; en el segundo, como un “juicio de arbitrariedad” del legislador (para comprobar si ha sometido a tributación manifestaciones irreales de capacidad económica en contra de la prohibición de confiscatoriedad) o del aplicador (para impedir que sus decisiones tengan un alcance confiscatorio al conducir al gravamen de capacidades económicas inexistentes)»¹⁰⁵³.

En nuestra opinión, sin embargo, no resulta conveniente la integración de los dos juicios referidos en el contenido del principio de no confiscatoriedad, cuando el art. 31.1 CE se refiere expresa y separadamente tanto a la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la *capacidad económica* como al *alcance confiscatorio* del sistema tributario. Además, ello sería tanto como afirmar que podría prescindirse del mismísimo principio de capacidad económica como fundamento de la imposición, pues la interdicción de confiscatoriedad podría actuar como fundamento y límite de la imposición.

Por nuestra parte, entendemos, como pusimos de manifiesto en el Capítulo I de este trabajo, que estos dos principios constituyen la concreción o materialización de las exigencias del contenido esencial de la propiedad en el específico ámbito tributario. Y, por ende, constituyen exigencias autónomas y separables. El principio de capacidad económica como fundamento de la imposición garantizaría que la privación parcial de la propiedad que se produce al pagar el tributo resulte justificada, por cuanto que el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos lleva aparejada la existencia de riqueza; mientras que el segundo, velaría por que la injerencia en el derecho de propiedad sea proporcionada, evitando que el contribuyente soporte una carga tributaria excesiva.

¹⁰⁵³ MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: «La prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de todos los poderes públicos», cit., pág. 28.

Dicho de otro modo, la interdicción constitucional de confiscatoriedad garantizaría que la imposición no alcanzase un resultado desproporcionado que supusiera una carga tributaria excesiva para el contribuyente, en cambio, el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición actuaría, con carácter previo, en el plano de la justificación de la imposición, impidiendo que se gravasen capacidades económicas inexistentes. Por consiguiente, estimamos que, para que el límite máximo a la imposición que comporta la prohibición de confiscatoriedad sea operativo, es preciso primeramente que la injerencia en el derecho de propiedad del contribuyente que tiene lugar a través de la imposición resulte justificada, y para ello es, a su vez, necesario que verdaderamente exista riqueza y, a la postre, que se respete el principio de capacidad económica como fundamento de la tributación (éste sería, para nosotros, el contenido del juicio de arbitrariedad que vela por que exista capacidad económica que legitime la exacción del impuesto).

En efecto, a nuestro modo de ver, en los casos en los que verdaderamente se grava una capacidad económica inexistente, como sucede en el caso del IIVTNU cuando existe ausencia de incremento de valor o incluso decremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, existe una falta de justificación de la injerencia en el derecho de propiedad del contribuyente y, en fin, una vulneración exclusiva del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición. En cambio, cuando existe capacidad económica y se supera el juicio de arbitrariedad, empero, la carga tributaria agota o excede de la capacidad económica revelada por el contribuyente, el impuesto será confiscatorio y no superará el juicio de proporcionalidad. Concretamente, en los casos en los que la cuota tributaria supera la capacidad económica manifestada, la parte de la cuota en que se traduce este excedente constituye una injerencia ilegítima en el derecho de propiedad del contribuyente puesto que dicha capacidad económica no existe. No obstante, la injerencia ya habría devenido ilegítima desde el mismo momento en que la carga tributaria hubiera resultado desproporcionada, por lo que en tal caso el principio de capacidad económica no aporta mayor garantía que la que ya habría supuesto la interdicción de confiscatoriedad.

Expuesto lo anterior, cabe proseguir señalando que el Tribunal Constitucional, en la STC 150/1990, sostiene que «dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga “alcance confiscatorio”, es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución: como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta» (STC

150/1990, de 4 de octubre, FJ 9). De este pronunciamiento creemos que es posible inferir, en fin, que la imposición puede alcanzar ese resultado confiscatorio tanto mediante la aplicación de un solo impuesto, cuando su cuota tributaria absorbe el 100% de la capacidad económica manifestada por el contribuyente, como con motivo de la concurrencia de distintas figuras tributarias que se acumulan sobre una misma materia imponible.

En palabras de MORENO FERNÁNDEZ, las cuales suscribimos plenamente, la prohibición de que a través de la imposición se agote la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir impone «un límite al sistema tributario, no solo a la aplicación de cada tributo en particular, sino al conjunto de los tributos, o lo que es lo mismo, a la superposición de tributos sobre un mismo índice de capacidad económica (renta, patrimonio, consumo o circulación de bienes), que determinan una determinada presión fiscal sobre una misma manifestación de riqueza. De esta manera, cuando de la aplicación de un tributo individualmente considerado o cuando de la acumulación de tributos sobre una misma manifestación de riqueza el resultado, por su cuantía, provoque un sacrificio desproporcionado de la propiedad individual (se agote la riqueza imponible), se habrá producido una confiscación contraria tanto a la prohibición constitucional que impide al sistema tributario que tenga un efecto confiscatorio, como al derecho constitucional a la propiedad»¹⁰⁵⁴.

Por su parte, la STC 126/2019, de 31 de octubre, supone un gran avance en la exégesis constitucional del principio de no confiscatoriedad por cuanto constituye el primer pronunciamiento en el que éste se declara vulnerado. En ella se confirma la mutación definitiva de su alcance al determinarse conculcado este principio por un impuesto que no se puede considerar determinante de la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Se trata de un supuesto, por todos ya conocido, en el que la cuota tributaria del IIVTNU supera el 100% de la riqueza efectivamente generada. Con gran acierto, entiende el máximo intérprete de la Constitución que «con ello se está exigiendo al sujeto pasivo que cumpla con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante la imposición de una carga “excesiva” o “exagerada” [en la terminología del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (por ejemplo, en sentencias de 3 de julio de 2003, asunto Buffalo Srl c. Italia; de 9 de marzo de 2006, asunto Eko-Elda AVEE c. Grecia; de 14 de mayo de 2013, asunto N.K.M. c. Hungría, y de 2 de julio de 2013, asunto R.Sz. c. Hungría), del Tribunal Constitucional alemán (por ejemplo, en las sentencias de 17 de enero de 1957; de 22 de junio de 1995, y de 18 de enero de 2006); o del Consejo

¹⁰⁵⁴ MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: «La prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de todos los poderes públicos», cit., pág. 25.

Constitucional francés (por ejemplo, en las decisiones 2005-530, de 29 de diciembre; 2012-662, de 29 de diciembre, y 2013-684, de 29 de diciembre)]» (FJ 4).

A mayor abundamiento, el Tribunal Constitucional explica que: «[e]n aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con *el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE)*» (FJ 4)¹⁰⁵⁵. Y, en fin, acaba concluyendo que dicho precepto «es inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, uno y otra consagrados en el art. 31.1 CE, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente» (FJ 5).

El máximo intérprete de la Constitución, al ceñirse en este pronunciamiento únicamente a la parte de la cuota tributaria que excede del beneficio realmente obtenido, parece dar a entender que solo se vulneraría el principio de no confiscatoriedad si se supera el 100% de dicha ganancia. Así lo percibe también el Tribunal Supremo, tal y como pone de manifiesto en la STS núm. 1689/2020 (rec. cas. núm. 6386/2017), de 9 de diciembre, FD 3, en la que, tras considerar que dicha interpretación de la doctrina constitucional «resultaría claramente insatisfactoria desde la perspectiva material del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad», acaba declarando la vulneración de ambos principios en un caso en el que la cuota tributaria coincide plenamente con la riqueza gravable, esto es, con el incremento realmente obtenido.

En cualquier caso, la reciente STC 182/2021, de 26 de octubre, confirma, *obiter dicta*, que el principio de no confiscatoriedad igualmente se vulnera cuando se agota la riqueza imponible gravada. En esta ocasión el Tribunal Constitucional está llamado a pronunciarse sobre un supuesto en el que la cuota tributaria del IIVTNU consume una parte significativa de la plusvalía efectivamente generada. Concretamente, la carga tributaria supone aproximadamente un 60% de esta última. El máximo intérprete de la Constitución declara que el principio de no confiscatoriedad no «se habría vulnerado en el supuesto controvertido al no haberse agotado con la cuota tributaria la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir» [FJ 4 A)].

¹⁰⁵⁵ La cursiva en la cita es nuestra.

El órgano judicial que plantea la cuestión de inconstitucionalidad que resuelve esta sentencia tiene la duda de si la relación existente entre la cuota tributaria que resulta del método de cálculo previsto por el legislador para determinar la base imponible del IIVTNU y el incremento de valor realmente generado podría suponer una carga fiscal excesiva que pudiera infringir el principio de confiscatoriedad, aunque la cuota tributaria no llegase a absorber la totalidad de la plusvalía real. Sin embargo, el Tribunal Constitucional no enjuicia este asunto desde la perspectiva de la prohibición de confiscatoriedad. Es por ello por lo que adelantábamos que las referencias a este principio constitucional son *obiter dicta*. El Tribunal Constitucional entiende que «[a] pesar de que el órgano judicial pretend[e] la ampliación del contenido de la prohibición constitucional de confiscatoriedad a la luz de la doctrina de la carga fiscal excesiva del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, esta cuestión tiene su natural acomodo en *el principio de capacidad económica como criterio o parámetro de la imposición*, puesto que lo discutido es el *propio método de cuantificación de la base imponible del tributo* en tanto que no calcula el incremento de valor del terreno urbano gravado en función de la capacidad económica efectiva y cierta manifestada por el contribuyente con ocasión de su transmisión» [FJ 3 D)]¹⁰⁵⁶.

Básicamente, la cuestión se reconduce a determinar si es admisible constitucionalmente la forma de cálculo prevista para determinar la base imponible del IIVTNU en los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLRHL, en la medida en que no tiene en cuenta la capacidad económica realmente demostrada por el contribuyente, dando lugar a incrementos de valor estimados objetivamente de cuantía superior a los realmente obtenidos en el momento de la transmisión del terreno urbano. El Tribunal Constitucional, en fin, declara que «el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, estar al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE)» (FJ 5).

Ciertamente, el principio de capacidad económica como criterio o medida, al menos, en su aplicación al IIVTNU, exige que la base imponible del impuesto represente la capacidad económica real manifestada por el contribuyente (estimación directa de la base imponible). Y ello, en el caso concreto del IIVTNU, garantiza que, al menos, por lo que se refiere a este tributo en particular, la carga tributaria deje de ser excesiva, teniendo en cuenta que el tipo de gravamen nunca podría ser superior al 30% (art. 108.1 TRLRHL)¹⁰⁵⁷. Sin embargo, el problema de la carga fiscal excesiva es más amplio y no

¹⁰⁵⁶ La cursiva es nuestra.

¹⁰⁵⁷ La redacción del art. 108 TRLRHL se ha mantenido intacta tras la reforma del impuesto operada por el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente

siempre quedaría resuelto determinando de manera directa la base imponible. Piénsese que un impuesto como el IRPF, con una base imponible calculada de manera directa, incontestablemente podría suponer una carga fiscal excesiva al contribuyente si se aplicase un tipo medio de gravamen del 100%.

Además, la estimación directa de la renta solo es posible cuando ésta es real o efectiva. Cuando se trata de la determinación de la base imponible de un impuesto que grava la renta potencial, y no la renta presunta -que, como ya explicamos, es renta cierta cuantificada de manera objetiva-, ésta se calcula a través de un método que siempre será de carácter indiciario, pues no existe capacidad económica real que pueda ser determinada directamente sobre una base cierta.

Por otro lado, los impuestos extrafiscales presentan la particularidad de que su base imponible constituye una magnitud que, en muchas ocasiones, trata de medir la intensidad del incumplimiento de la finalidad extrafiscal perseguida y no la riqueza objeto de tributación. Piénsese, a título de ejemplo, que la LIVVCAT en ningún caso hace referencia ni al valor catastral ni a la renta catastral, ni, en definitiva, a ninguna magnitud que pudiera medir de manera exacta la capacidad económica que se grava. La base imponible está constituida por la superficie desocupada (número de metros cuadrados de viviendas vacías).

Como sabemos, el hecho de que los elementos de cuantificación de los impuestos de ordenamiento y, en especial, la base imponible atiendan a aspectos relacionados con la finalidad extrafiscal y no con la capacidad económica real o potencial sometida a imposición es una circunstancia que la jurisprudencia constitucional viene considerando como identificativa de la naturaleza extrafiscal del impuesto. Y, en coherencia con ello, la última jurisprudencia constitucional sentada en la STC 182/2021, la señala como paradigma de *quiebra justificada del principio de capacidad económica como medida de la imposición*.

Sin embargo, esta legítima lesión del principio de capacidad económica dificulta considerablemente la tarea de valorar si el contribuyente soporta una carga tributaria excesiva con motivo de la utilización extrafiscal del tributo. Y es que dicho cometido requiere conocer qué porción de la capacidad económica revelada por el titular del deber de contribuir es objeto de detracción, y aquélla, como acabamos de indicar, es posible que no sea valorada en el marco del régimen jurídico del impuesto extrafiscal.

En el caso de algunos impuestos extrafiscales la única forma de ponderar si existe un justo equilibrio o una relación razonable de proporcionalidad entre la carga tributaria

jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

soportada y la capacidad económica manifestada por el contribuyente pasa por acudir a una magnitud extranormativa -que podrá ser una renta real o una renta potencial dependiendo de la manifestación de riqueza gravada- no contemplada en la concreta regulación legal del tributo. De otra forma resultaría imposible dilucidar si el esfuerzo del contribuyente resulta desproporcionado en relación con una capacidad económica que no se cuantifica *ope legis*. Téngase en cuenta, a este respecto, que el Tribunal Constitucional viene exigiendo la carga de la prueba a quien alega la vulneración del principio de no confiscatoriedad en el caso concreto¹⁰⁵⁸.

Esto que señalamos cobra más sentido que nunca a la luz de la última jurisprudencia constitucional relativa al IIVTNU. Como avanzábamos al principio de este Capítulo, la STC 126/2019, de 31 de octubre, declara la vulneración de los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad atendiendo a una capacidad económica cuantificada por el propio Tribunal Constitucional al margen de lo previsto por el legislador, es decir, atendiendo a una suerte de «base imponible real» distinta a la «base imponible normativa o legal»¹⁰⁵⁹ que sirve para probar la confiscatoriedad en el supuesto enjuiciado. El máximo intérprete del Texto Fundamental, animado quizás por una «aparentemente simple e intuitiva» noción de «incremento de valor»¹⁰⁶⁰, admite el cálculo de este último como la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición, una vez descontados los gastos y tributos soportados en sendos momentos¹⁰⁶¹. Al igual que, con anterioridad, el Tribunal Supremo había considerado suficientemente probada la confiscatoriedad al demostrarse que la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión del inmueble reflejados en las correspondientes escrituras públicas era inferior a la cuota tributaria del IIVTNU [ATS núm. roj. 7591/2019 (rec. cas. núm.

¹⁰⁵⁸ STC 233/1999, de 16 diciembre, FJ 23; AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 6; y 69/2018, de 20 de junio, FJ 4 b), entre otros pronunciamientos.

¹⁰⁵⁹ HERRERA MOLINA, P. M.: «La banalización de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad por el Tribunal Constitucional (sombras y luces de la STC 126/2019, de 31 de octubre sobre la segunda inconstitucionalidad de la plusvalía municipal)», *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2020, pág. 8 (versión en línea).

¹⁰⁶⁰ PALAO TABOADA, C.: «Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU», *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2017, pág. 36. Este autor estima que se trata de una «apariencia engañosa, ya que ambas partidas poseen un grado considerable de indeterminación y necesitan normas complementarias que las precisen» (*Ibidem*); precisión ésta que, por cierto, ha tenido lugar mediante el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre.

¹⁰⁶¹ En efecto, esto ha sido duramente criticado por HERRERA MOLINA, para quien el Tribunal Constitucional se ha extralimitado en sus funciones estableciendo arbitrariamente una «base imponible real» con base en unos criterios no previstos legalmente que atentarían contra el principio de reserva de ley y contra la seguridad jurídica. Y que, además, serían erróneos, entre otras razones, por un motivo evidente: se cuantifica el incremento de valor total derivado de la transmisión, el cual engloba tanto el incremento del valor del terreno como el de la construcción, cuando el IIVTNU únicamente pretende gravar el primero (HERRERA MOLINA, P. M.: «La banalización de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad por el Tribunal Constitucional (sombras y luces de la STC 126/2019, de 31 de octubre sobre la segunda inconstitucionalidad de la plusvalía municipal)», cit., págs. 6-9 (versión en línea). Sobre la dificultad que plantea la comparación entre el precio declarado en la adquisición y en la transmisión del inmueble como forma de constatar la existencia de incremento de valor, véase MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava», cit., págs. 33 y 34.

981/2018), de 1 de julio, FD 2]. Y ello, una vez que la STS núm. 1163/2018 (rec. cas. núm. 6226/2017), de 9 de julio, FD 5, había determinado la posibilidad, por parte del sujeto pasivo del IIVTNU, de probar la inexistencia de plusvalía por cualquier medio.

3.3. La vivienda vacía como objeto de una carga tributaria excesiva: parámetros para su medición

3.3.1. La necesidad de un parámetro común para valorar la existencia de una carga tributaria excesiva y, en fin, la vulneración de la prohibición constitucional de confiscatoriedad

Este inconveniente, en definitiva, lo plantean todos aquellos impuestos que, independientemente de la finalidad principal que persigan, no cuantifican de manera exacta la capacidad económica que gravan o, lo que es lo mismo, no observan las exigencias del principio de capacidad económica como criterio de cuantificación. Sin embargo, la diferencia radica en que, en el caso de los impuestos extrafiscales, la quiebra de esta manifestación del principio de capacidad económica será la regla general, pues será señal de que el impuesto se encuentra orientado a la consecución de la finalidad extrafiscal perseguida.

Lógicamente, esta cesión justificada del principio de capacidad económica no solo dificulta la labor de valorar si el contribuyente soporta una carga tributaria excesiva debido a la exacción de un impuesto extrafiscal en particular, también complica la determinación de la carga tributaria total que aquél asume por la concurrencia del impuesto extrafiscal con otros impuestos que gravan la misma manifestación de capacidad económica.

Para su mejor intelección, ilustraremos la idea anterior con un supuesto de superposición de impuestos que bien podría darse en la Comunidad Autónoma de Cataluña. Piénsese que una persona jurídica establecida en Cataluña, titular de una vivienda vacía de más de 150 metros cuadrados¹⁰⁶², podría estar obligada a pagar dos impuestos autonómicos de naturaleza extrafiscal, cuales son el IVVCAT y el IANP, además del IBI (el recargo no se aplicaría en este caso en virtud de lo dispuesto en la Disposición Adicional primera de la LIVVCAT). Pues bien, a diferencia del IBI y el IANP -en lo que se refiere a los bienes inmuebles-, cuyas bases imponibles están constituidas por el valor catastral de los inmuebles, el IVVCAT tiene como base imponible una magnitud que ni siquiera es monetaria, como es el número total de metros cuadrados de las viviendas vacías sujetas al impuesto. Por consiguiente, no existiría un parámetro común con el que poder comparar la carga tributaria total que supone la

¹⁰⁶² Recuérdese que el art. 11.1 LIVVCAT establece un mínimo exento de 150 metros cuadrados que exime de la obligación de autoliquidar el impuesto en el caso de que, con motivo de su aplicación, no resulte ninguna cantidad a ingresar (art. 15.1 LIVVCAT).

superposición de estos impuestos, calculada a través de la suma de los tipos impositivos porcentuales correspondientes a cada uno de ellos¹⁰⁶³. De hecho, sumar los tipos impositivos no sería, en ningún caso, viable puesto que el tipo de gravamen del IVV CAT ni siquiera es porcentual. Se trata de un tipo específico consistente en una cantidad de dinero a pagar por cada metro cuadrado de base imponible.

Por su parte, LÓPEZ ESPADAFOR ya había detectado el problema que plantea determinar el «importe de la presión fiscal que pueda representar una situación de plurimposición», cuando «dos (o más) impuestos recaen sobre un mismo objeto de gravamen pero se cuantifican sus bases de distinta forma» por la dificultad que comporta «traducir los elementos cuantitativos de los dos a un mismo parámetro de medición»¹⁰⁶⁴. Explica este autor que ello «puede suceder en muchas ocasiones porque se parta de índices presuntivos de valoración en muchos casos criticables, en cuanto que no sirvan para reflejar la exacta capacidad contributiva del sujeto pasivo. Si dos impuestos gravan, por ejemplo, la renta, pero a la hora de cuantificarla uno parte de índices estimativos derivados de elementos patrimoniales de los que deriva la renta, se presenta más difícil determinar cómo uno de ellos está gravando realmente la renta»¹⁰⁶⁵. Ante este inconveniente, el citado profesor entiende que, si «al menos uno se ajusta de forma fiel al objeto de gravamen, en el ejemplo citado, determinando en relación al mismo la cuantía real de la renta del sujeto pasivo, se podrán sumar las cuotas de los dos impuestos y compararlas con ese montante en principio real de la renta y así poder determinar si se da o no confiscatoriedad»¹⁰⁶⁶.

¹⁰⁶³ El tipo impositivo del IANP consiste en una alícuota, en un tipo de gravamen porcentual que oscila del 0,210% al 2,750%. Se trata de una tarifa progresiva que se aplica a una base imponible -que, en el caso de los bienes inmuebles está constituida por su valor catastral- dividida en ocho tramos, correspondiendo a cada tramo un tipo de gravamen superior que el del tramo anterior. La cuota tributaria se obtiene sumando las cuotas tributarias parciales que resultan de aplicar el tipo de gravamen correspondiente a cada uno de los tramos de base imponible (arts. 7 y 8 de la Ley 6/2017, de 9 de mayo, del impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas).

¹⁰⁶⁴ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.ª: *La doble imposición interna*, cit., pág. 57.

¹⁰⁶⁵ *Ibidem*.

¹⁰⁶⁶ A lo anterior añade este autor que «[e]l problema se dará cuando intervengan dos o más impuestos y todos actúen, al menos en parte, de una forma presuntiva o estimativa a la hora de determinar la base, o sea, que no partan de una estimación directa pura que se ajuste de forma fiel a la magnitud más próxima a la naturaleza del objeto de gravamen. En tal caso puede que no lleguemos a saber cuál es la medición exacta de la riqueza gravada, para después compararla con el montante que sumen las cuotas de los impuestos que recaigan sobre ella. Imaginemos dos impuestos que gravan la renta y que se cuantifiquen en función de los elementos patrimoniales que la generan o de los que estén afectos a la actividad generadora de la misma o de ciertas circunstancias que se den en ésta y que no consistan en el volumen de ingresos real de la actividad. En tales casos se presenta como problemático determinar el volumen real de la renta para así obtener una cantidad con la que comparar el resultado de la suma de las cuotas de los impuestos que la gravan y concretar, pues, si tales impuestos están o no confiscando la misma, o sea, si tales impuestos están o no violando el principio de no confiscatoriedad. Todos estos problemas se pueden ir evitando en la medida en que el legislador tributario consiga aproximar cada vez más al objeto de gravamen la forma de cuantificar la base y no parta para la valoración de tal objeto de elementos que serían más propios del objeto de gravamen de otro impuesto. Cada objeto de gravamen tiene una magnitud que le es propia, en cuanto inherente a su naturaleza, y a ella se debería ajustar, en la medida de lo posible, el legislador tributario al

3.3.2. Las dificultades que alberga la base imponible del IBI como parámetro de referencia para valorar si la carga tributaria total que pesa sobre una misma vivienda vacía es desproporcionada

En nuestro caso, para poder pronunciarnos sobre si la vivienda vacía es objeto de una *carga tributaria excesiva* con motivo de la combinación de impuestos recaudatorios y extrafiscales, habríamos de sumar las cuotas tributarias de todas aquellas figuras impositivas que gravan la titularidad de tal inmueble y que ha de soportar un mismo sujeto en un determinado periodo impositivo. Y ello porque -insistimos, una vez más- los impuestos sobre la desocupación de las viviendas no gravan una manifestación de capacidad económica distinta de la ya gravada por impuestos, de naturaleza patrimonial, principalmente recaudatorios. A fin de determinar la porción total de la capacidad económica revelada que resulta efectivamente gravada, habría que seleccionar un impuesto recaudatorio cuya base imponible estuviese constituida por una magnitud coherente con el objeto de la imposición, con la que se pudiera contrastar el resultado de la suma total de la carga tributaria que corresponde soportar a un determinado sujeto por la titularidad de una vivienda vacía.

A nuestros efectos, creemos que deberíamos tomar como referencia la base imponible del IBI por dos razones fundamentalmente: en primer lugar, porque es el único impuesto de nuestro sistema tributario que grava específicamente la riqueza inmobiliaria, por lo que se entiende que en él el legislador habrá tratado de valorar la capacidad económica que revela la titularidad de este elemento patrimonial -bien inmueble- de la manera más exacta posible. Y, en segundo lugar, porque es un impuesto que se aplica tanto a las personas físicas y jurídicas, como a los entes sin personalidad jurídica a los que hace referencia el art. 35.4 LGT y, por tanto, afecta a cualquier contribuyente.

Hemos de reconocer que el método propuesto, consistente en valorar la parte de capacidad económica que se grava conjuntamente por impuestos fiscales y extrafiscales que recaen sobre la titularidad de las viviendas vacías, no resulta fácil de implementar. Entre otras razones, porque habría que especificar la carga tributaria correspondiente a la titularidad del inmueble o inmuebles en cuestión en impuestos, como el IP, en los que se gravan también otros bienes y derechos de contenido económico¹⁰⁶⁷. Y en impuestos

delimitar y estructurar la base del impuesto que lo grava» (LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.^a: *La doble imposición interna*, cit., pág. 57).

¹⁰⁶⁷ A este respecto, DE VICENTE DE LA CASA entiende que el importe de cuota íntegra del IP correspondiente a los inmuebles se obtendría en función de la parte proporcional que éstos representen sobre la base imponible. Asimismo, precisa que existe una diferencia sustancial entre las bases imponibles del IP y del IBI, ya que «el IP grava el patrimonio neto, es decir, los inmuebles menos las deudas que penden sobre ellos. El IBI no contempla esta reducción. Por lo tanto, la concurrencia afectará solamente a la cuantía del patrimonio neto, que es la que se grava finalmente, y sólo sobre la parte del valor del patrimonio neto referido al inmueble que no exceda del valor catastral» (DE VICENTE DE LA CASA, F.: *La concurrencia y articulación de los impuestos locales con otros tributos del sistema fiscal español*, cit., págs. 185 y 188).

como el IRPF, en la medida en que la imputación de rentas inmobiliarias no constituye realmente un impuesto autónomo sino un mero componente de renta que integra su base imponible general. A lo anterior habría que añadir la tarea de tomar en consideración, naturalmente, los mecanismos legales que, en su caso, se hayan previsto a fin de mitigar las situaciones de superposición de impuestos.

Por otro lado, en la implementación de esta propuesta nos encontramos con el inconveniente de que la base imponible del IBI, que es el parámetro que a nosotros interesa a estos efectos, está constituida por el valor catastral del inmueble, que, como es sabido, es «el valor que un inmueble tiene asignado en el Catastro»¹⁰⁶⁸, el cual no puede superar el valor de mercado, esto es, «el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas» (art. 23.2 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario)¹⁰⁶⁹. Se trata de un inconveniente de acuerdo con el razonamiento que venimos defendiendo, consistente en entender que la capacidad económica que fundamenta y legitima la imposición patrimonial inmobiliaria no es la presunta ganancia que podría derivarse de la venta del inmueble sino la renta que el elemento patrimonial es susceptible de producir en el momento actual, la genere o no. Por tanto, no sería el valor catastral, sino la renta catastral del inmueble, la magnitud adecuada para medir esa capacidad económica potencial que habría de tenerse en cuenta para determinar los efectos confiscatorios de la imposición¹⁰⁷⁰. En efecto, hemos tenido ocasión de conocer

¹⁰⁶⁸ VARONA ALABERN, J. E.: *El Valor Catastral: su Gestión e Impugnación*, 4ª. ed., Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011, pág. 199.

¹⁰⁶⁹ Sobre la relación entre el valor del mercado y el valor catastral, SÁNCHEZ GALIANA señala que el primero no solo opera como límite del segundo, también opera decisivamente en su conformación. El valor catastral «sería el reflejo de aquél en un soporte registral estable, depurado de componentes inflacionarios y especulativos mediante un sistema objetivo y general de cálculo, con fines generales de gestión jurídico-económica». Esta relación, explica el referido autor, «se ha traducido en un porcentaje, conocido como factor de relación al mercado (RM), que ha sido fijado tomando como referencia los estudios de mercado y otros análisis socioeconómicos; se ha concretado dicho porcentaje en un 0,5 y se aplicará al valor individualizado resultante de la Ponencia de valores», tal y como establece la Orden de 14 de octubre de 1998 sobre aprobación del módulo de valor M y del coeficiente RM y sobre modificación de Ponencias de valores (SÁNCHEZ GALIANA, C. M.ª: *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*, cit., págs. 66 y 68). Como es sabido, con carácter general, el valor catastral se determina mediante dos fases: una primera en la que se elaboran y aprueban las ponencias de valores, que podrían definirse como «unos documentos administrativos en los que se plasman de forma pormenorizada los criterios, valores, coeficientes, algoritmos, etc., que servirán para más tarde hallar el valor catastral» de los bienes inmuebles. Y una segunda fase en la que se aplican estos criterios recogidos en las ponencias de valores a cada inmueble en concreto para asignarle individualmente su valor catastral (VARONA ALABERN, J. E.: *El Valor Catastral: su Gestión e Impugnación*, cit., págs. 200 y 201).

¹⁰⁷⁰ Tampoco podríamos servirnos a estos efectos -al menos no directamente, o sin los ajustes oportunos- del nuevo valor de referencia, por cuanto se trata de un valor, determinado también por la Administración, que se acercaría aún más que el valor catastral al valor del mercado -precio de venta- del bien inmueble. A fin de garantizar que el valor de referencia no supere el valor de mercado se prevé la aplicación del factor de minoración (FM) 0,9, de modo que el valor de referencia supondría el 90% del valor de mercado (arts. 1 y 2 de la Orden HFP/1104/2021, de 7 de octubre, por la que se aprueba el factor de minoración aplicable para la determinación de los valores de referencia de los inmuebles), mientras que el coeficiente de referencia al mercado (RM) que se aplica al valor catastral y que se encuentra fijado en 0,5, reduce el valor

en un Capítulo anterior de este trabajo que, en países como Francia, el valor arrendaticio catastral es la magnitud en la que se basa la cuantificación de las diversas figuras tributarias que recaen sobre el patrimonio inmobiliario¹⁰⁷¹.

No obstante, si bien es cierto que el IBI tiene como base imponible una magnitud que no se corresponde con la renta potencial gravada, como es el valor catastral del inmueble, no es menos cierto que, en el marco de la derogada CTU, la renta catastral-producto bruto de los bienes- se obtenía aplicando un porcentaje del 4% sobre el valor catastral, y ésta, una vez deducidos los gastos legalmente estimados necesarios para su obtención, constituía su base imponible¹⁰⁷². De hecho, como sabemos, un destacado sector doctrinal rechaza que se haya producido realmente un cambio en la naturaleza del IBI por el hecho haberse modificado formalmente la magnitud que constituye su base imponible, pues a ella se aplican tipos de gravamen ciertamente reducidos, si se comparan con los de su antecesora CTU, lo cual permite pensar que el IBI sigue gravando la renta que el inmueble es susceptible de producir¹⁰⁷³. En particular, explica SIMÓN ACOSTA

catastral a la mitad del valor de mercado (VARONA ALABERN, J. E.: «El valor de referencia y el valor catastral: su incidencia en el sistema impositivo español», *Tributos Locales*, núm. 153, 2021, págs. 23-25). Sobre el nuevo valor de referencia, véanse, entre otros, los siguientes trabajos: ROZAS VALDÉS, J. A.: «El valor de referencia desde la jurisprudencia del supremo», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 134, 2021, págs. 119-140; MARÍN-BARNUEVO FABO, D.; HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M.: «La impugnación del valor de referencia», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 134, 2021, págs. 15-48; PATÓN GARCÍA, G.: «Causas y posibles efectos de la dualidad en la valoración de inmuebles: ¿es el valor de referencia la solución?», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 190, 2021, págs. 15-34; RAMOS PRIETO, J.: «El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados: una reforma necesaria», en AA.VV. (Dir. CORDERO GONZÁLEZ, E. M.^a): *Reformas recientes y pendientes del sistema tributario español*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, págs. 119-182; y DEL BLANCO GARCÍA, A. J.: «Hacia un nuevo valor fiscal inmobiliario de referencia», *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2019, págs. 17-42.

¹⁰⁷¹ En relación con el IP, GARCÍA DORADO señala que «puede afirmarse que el objeto del tributo en el Impuesto sobre el Patrimonio, aunque formalmente sea el patrimonio, en realidad la riqueza gravada es la renta que dicho patrimonio produce o puede producir. Así pues, es esta riqueza la magnitud que habrá que tener en cuenta como manifestación de capacidad económica para graduar la intensidad de gravamen a aplicar y así no infringir los límites fundamentales a la tributación que exige el principio constitucional que prohíbe el alcance confiscatorio de los tributos». El mencionado autor admite que «incluso siendo razonable lo que venimos expresando, o sea, que los rendimientos del patrimonio son el objeto de gravamen sobre el que se debe cuantificar la deuda tributaria, surge una dificultad, y esta es, encontrar un procedimiento adecuado para el cálculo del valor productivo de los bienes patrimoniales. Sólo mencionar dos elementos que determinan esa dificultad, entre otros. Uno, la heterogeneidad de los bienes y derechos que componen el patrimonio y su diferente capacidad intrínseca de producir rendimientos, y dos, el que bastantes de los rendimientos obtenidos o imputados a esos bienes patrimoniales estén gravados también por el Impuesto sobre la Renta y otros tributos. En cualquier caso, la posibilidad de establecer un procedimiento para conocer el valor productivo del patrimonio es posible, sobre todo de los bienes y derechos que tienen un mercado permanente. Aunque no dejamos de reconocer la dificultad de la tarea» (GARCÍA DORADO, F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, cit., pág. 231).

¹⁰⁷² Art. 17 del Decreto 1251/1966, de 12 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Contribución Territorial Urbana.

¹⁰⁷³ En particular, SIMÓN ACOSTA sostiene que el «supuesto cambio del impuesto no tiene otra trascendencia que la modificación de la magnitud que constituye la base imponible», de modo que el IBI «no difiere sustancialmente de la naturaleza que ya tenían la Contribución Territorial Rústica y la Contribución Territorial Urbana. En ambos casos puede decirse que el hecho imponible es la propiedad de los inmuebles y el objeto o materia imponible, su renta: son impuestos nominales sobre la propiedad y

que, «como la renta en el caso de la Contribución Territorial Urbana, es proporcional al valor catastral, no hay diferencia sustancial entre el gravamen de la propiedad y el gravamen de la renta, si se realizan en el tipo de gravamen los ajustes cuantitativos necesarios para que se obtenga la misma cuota»¹⁰⁷⁴. Nótese que mientras que para el IBI se prevén unos tipos de gravamen que oscilan, cuando se trata de bienes inmuebles urbanos entre el 0,4 y el 1,1%¹⁰⁷⁵, el tipo de gravamen aplicable a la base liquidable de la CTU era, originariamente, de un 20%¹⁰⁷⁶. En suma, tras la reforma del sistema tributario local, la cuantificación de la cuota tributaria del IBI se basa en una magnitud distinta a renta catastral de la CTU, no obstante, su naturaleza y, en fin, lo gravado por el mismo no habría cambiado -materialmente- puesto que tal diferencia se habría visto contrarrestada mediante la reducción del tipo de gravamen.

Esta cuestión, aunque pudiera parecer infructuosa, resulta de suma importancia a fin de determinar si mediante la aplicación de un tributo en particular o por la concurrencia de varios de ellos se produce un resultado confiscatorio para el contribuyente, pues no es lo mismo que la base imponible se corresponda con el valor locativo anual del inmueble que ésta se aproxime a su valor venal. Dependiendo de si se toma en consideración un valor u otro, se podría alcanzar una conclusión distinta, tal y como trataremos de demostrar a continuación.

3.3.3. La constatación de la excesiva carga fiscal que recae sobre la vivienda vacía cuando se toma como referencia la renta que es susceptible de generar el inmueble

Por todas las dificultades que alberga la base imponible del IBI como parámetro de referencia para valorar la carga tributaria total que pesa sobre una misma vivienda vacía y, en fin, en aras de determinar si se produce un resultado confiscatorio por el efecto

efectivos sobre la renta de los inmuebles» (SIMÓN ACOSTA, E.: «Los impuestos sobre la riqueza inmobiliaria», cit., pág. 43). De esta misma opinión es SÁNCHEZ GALIANA, para quien el IBI «no grava efectivamente dicho capital sino que, aun referido en su cuantificación sobre el valor patrimonial de los bienes, se satisface con su renta» (SÁNCHEZ GALIANA, C. M.^a: *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*, cit. pág. 31). Por su parte, MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ defiende que el IBI, «por los tipos de gravamen establecidos, se satisface con cargo a la renta del sujeto pasivo, no siendo necesario disponer de los propios bienes patrimoniales para hacer frente al pago de la cuota tributaria [...] en suma aunque el hecho imponible como lo regula la Ley, grava la propiedad o situaciones jurídicas análogas, el objeto imponible es la renta» [MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A.: «El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles», en AA.VV. (Dir. CALVO ORTEGA, R.): *La reforma de las Haciendas Locales*, vol. 1, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 286]. En cambio, asumen la transformación del IBI en un impuesto real de naturaleza patrimonial que grava el valor de los bienes inmuebles y no los rendimientos que éstos producen o son susceptibles de producir, entre otros, ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Impuesto sobre Bienes Inmuebles y valoración catastral», en AA.VV.: *La Fiscalidad Inmobiliaria en la Hacienda Local (Temas de Administración Local, núm. 34)*, Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Interprovincial, Granada, 1990, pág. 97.

¹⁰⁷⁴ SIMÓN ACOSTA, E.: «Los impuestos sobre la riqueza inmobiliaria», cit., pág. 43.

¹⁰⁷⁵ Art. 72.1 TRLRHL.

¹⁰⁷⁶ Art. 28 del Decreto 1251/1966, de 12 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Contribución Territorial Urbana.

combinado de la imposición específica sobre las viviendas desocupadas y el resto de figuras impositivas que, con fines principalmente recaudatorios, recaen también sobre la titularidad de estos inmuebles, nos vemos abocados a servirnos del modo de cuantificación empleado en el régimen especial de la imputación de rentas inmobiliarias que regula el art. 85 LIRPF. Y ello porque, en su virtud, se calcula la renta que potencialmente podrían generar anualmente los inmuebles objeto de gravamen, y esto es algo que ha reconocido tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo en distintos pronunciamientos que hemos tenido ocasión de comentar a lo largo de este trabajo. La salvedad -y, en fin, el motivo por el que utilizamos esta medida técnica de la base imponible- es que, a nuestro juicio, esta renta potencial no es atribuible únicamente a los inmuebles improductivos, pues consideramos que se trata de una renta inherente a todo inmueble, sea cual sea la conducta de su propietario, es decir, con independencia de si éste opta por su rentabilización o decide renunciar a ella.

Es preciso dejar claro que con lo anterior no queremos transmitir la idea de que deba ser éste el valor que haya de constituir la base imponible de toda imposición patrimonial. Naturalmente, determinar cuál habría de ser la magnitud adecuada que representase fielmente la renta potencial que conecta con el patrimonio como fuente de imposición exigiría un estudio técnico riguroso que excede, con mucho, del objeto de nuestra investigación.

Aclarado lo anterior, recuérdese que, en el ámbito del IRPF, las rentas inmobiliarias que se imputan por la titularidad de los inmuebles improductivos se obtienen, con carácter general, aplicando al valor catastral un porcentaje del 1,10 o 2%, dependiendo de si el inmueble se encuentra ubicado o no en municipios donde los valores catastrales han sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva (art. 85.1 LIRPF). Pues bien, si partimos de que el rendimiento neto potencial de un inmueble cuyo valor catastral ha sido revisado equivale anualmente al 1,10% de dicho valor, y tenemos en cuenta que el tipo de gravamen máximo previsto por el art. 72.1 TRLRHL para los bienes inmuebles urbanos es de un 1,10%, y que éste se aplica a una base imponible constituida también por el valor catastral, podemos observar claramente cómo con la mera exacción del IBI se podría llegar a agotar la capacidad económica potencial que revela la titularidad del inmueble. En otras palabras, la cuota íntegra del IBI (valor catastral x 1,10%)¹⁰⁷⁷ equivaldría al rendimiento neto potencial del inmueble.

¹⁰⁷⁷ A fin de simplificar el supuesto que plantemos, en el afán de que se llegue a comprender la idea que tratamos de transmitir, no se ha tenido en cuenta la reducción de la base imponible que regulan los arts. 67-70 TRLRHL. En cualquier caso, se trata de una reducción por medio de la que «se difiere en el tiempo el impacto de las revisiones o modificaciones catastrales, de tal modo que, finalizados los periodos de reducción contemplados en la norma, la cuota del impuesto se hallará en total consonancia con el valor catastral resultante de la revisión o modificación practicada» (SÁNCHEZ GALIANA, C. M.ª: *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*, cit., pág. 91).

A mayor abundamiento, una persona física propietaria de una vivienda desocupada no solo tendría que soportar la cuota tributaria del IBI, además, podría verse obligada a pagar su recargo para inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, al menos, atendiendo a su regulación actual. Pues bien, habida cuenta que hemos llegado a la conclusión de que la cuota íntegra del IBI y, en fin, su cuota líquida -si no fuesen de aplicación las bonificaciones previstas en los arts. 73 y 74 TRLRHL- podría suponer el 100% de la renta potencial del bien inmueble, y sabiendo que el «recargo sobre viviendas desocupadas» podría alcanzar hasta un 50% de dicha cuota líquida, podríamos afirmar que todo ello daría lugar a que se gravase la renta potencial del inmueble en un 150%. Y esto no es todo, además, se le imputarían rentas inmobiliarias en el ámbito del IRPF, incrementándose ese 150% de carga tributaria total (sobre la renta potencial) en el porcentaje correspondiente al tipo medio de gravamen general estatal y autonómico.

En definitiva, esta situación pone de manifiesto que, si se toma como referencia la renta potencial que es susceptible de generar el inmueble, no resulta difícil concluir que la imposición patrimonial resulta confiscatoria en los casos en los que la carga tributaria absorbe y supera holgadamente un rendimiento que, además, cuenta con el inconveniente de que no exige contraste con la realidad, pudiendo ser inexistente, como ocurre en todos los casos en los que se aplican las figuras impositivas objeto de nuestro estudio.

Si se admite constitucionalmente que la capacidad económica potencial puede ser fundamento de la imposición, su agotamiento o superación no puede sino suponer una palmaria quiebra del principio de no confiscatoriedad y una injerencia manifiestamente desproporcionada en el derecho de propiedad del contribuyente. A mayor abundamiento, en nuestra opinión, la carga tributaria debería respetar el llamado principio de «división en la mitad» y no debería suponer mucho más del 50% de ese rendimiento neto potencial. Y ello tanto por lo que se refiere a cada tributo en particular como a la concurrencia de todos ellos¹⁰⁷⁸.

Y es que la imposición patrimonial, cuyo fundamento ha sido polémico y ampliamente debatido, solo es viable si resulta liviana. Ya lo advertía el célebre profesor SAINZ DE BUJANDA cuando señalaba, en relación con la Contribución Territorial Urbana, que «un impuesto sobre la propiedad de los bienes inmuebles sólo puede estar justificado y ser soportable en la esfera local si los valores gravados no son los valores reales, sino *unos valores mínimos*, es decir, unos valores fiscales convencionales, que

¹⁰⁷⁸ GARCÍA DORADO, F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, cit., pág. 230.

puedan soportar el peso de un gravamen que se superpone al gravamen sobre el valor efectivo del patrimonio global y al gravamen sobre la renta global del propietario»¹⁰⁷⁹.

3.3.4. El principio de «división en la mitad» como criterio para valorar la proporcionalidad de la injerencia en el derecho de propiedad que produce tanto la exigencia de un impuesto en particular como la acumulación de figuras impositivas sobre la misma manifestación de capacidad económica

Dejamos sentado prácticamente en los comienzos de este trabajo que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE actúa como un límite interno al derecho de propiedad privada, es decir, delimita su contenido toda vez que es manifestación de su función social. Recuérdesse también, a este respecto, que la propiedad privada tiene un carácter bifronte: es, al mismo tiempo, utilidad individual y utilidad social, es institución llamada a satisfacer necesidades colectivas a la par que derecho individual susceptible de reportar utilidad económica a su propietario. Por consiguiente, el principio de «división en la mitad» no puede sino reputarse un criterio válido y necesario para valorar la proporcionalidad de la injerencia que produce el tributo en el derecho de propiedad del contribuyente, puesto que una vez se traspasa este umbral «la propiedad privada dejaría de ser especialmente eso, es decir, esencialmente privada, pasando a ser más pública que privada»¹⁰⁸⁰. Para que esta idea se entienda, señala de manera gráfica LÓPEZ ESPADAFOR que «si de lo que gano se lleva el Estado más de lo que me quedo o si cuando voy a gastar se lleva más el Estado que lo que vale aquello que yo me quedo para consumir, ahí la propiedad parecería más pública que privada»¹⁰⁸¹.

En este punto, no podemos sino convenir íntegramente con MORENO FERNÁNDEZ en que «ha llegado el momento de que, al igual que se ha hecho en Alemania y en Francia, se concilie definitivamente el legítimo interés público a la obtención de los recursos necesarios con los que financiar el gasto de todos, con el también legítimo interés individual a la garantía de un sacrificio razonable y proporcionado sobre la propiedad privada. De este modo, en una ponderación justa y equilibrada (equitativa) entre uno y otro, debe ya comenzarse a aplicar el principio de “*división en la mitad*” como límite máximo de la carga tributaria impuesta en cada periodo impositivo, individual o conjuntamente considerada, a cada manifestación de

¹⁰⁷⁹ SAINZ DE BUJANDA, F.: *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, cit., pág. 33. La cursiva en la cita es nuestra.

¹⁰⁸⁰ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.ª: «La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva», cit., pág. 155.

¹⁰⁸¹ *Ibidem*, pág. 156.

riqueza susceptible de ser sometida a tributación: la obtención de renta, el consumo, la titularidad de un patrimonio o la transmisión de bienes»¹⁰⁸².

Como hemos tenido ocasión de exponer con anterioridad, el Tribunal Constitucional alemán, en la tan frecuentemente invocada sentencia de 22 de junio de 1995 (BVerfG, 2 BvL 37/91), relativa al impuesto sobre el patrimonio, llega a determinar que, dado que «la propiedad sirve por igual al beneficio privado y al interés nacional [...], cualquier gravamen tributario que excediese del 50% de la utilidad potencial de los bienes, no solo sería contrario a aquella garantía de la propiedad sino que podía afectar a la protección de la familia y del matrimonio (de conformidad con el art. 6.1 GG), cuando se tratase de contribuyentes integrados en una unidad familiar (en la que se genera una base económica conjunta -elevada-)»¹⁰⁸³. El BVerfG determina que la carga tributaria total de los ingresos potenciales habría de situarse «aproximadamente en el límite de un reparto al cincuenta por ciento entre el particular y el ente público, impidiendo así resultados tributarios que traspasen el reparto de las cargas públicas por el principio de igualdad según la medida de la capacidad económica»¹⁰⁸⁴. Se establece así este principio como «límite superior de la carga tributaria» que trataría de evitar que recayera sobre el patrimonio -gravado ya por impuestos indirectos y por impuestos directos sobre sus rentas- una carga tributaria excesiva que afectase a la propia sustancia patrimonial. En todo caso, se trata de un límite de carácter relativo que ha de ser valorado caso por caso «según criterios de racionalidad y proporcionalidad, de manera que se ponderen los legítimos intereses implicados en un equilibrio equitativo (el interés individual a gravar la propiedad de la menor manera posible y el general a conseguir los recursos necesarios para atender las necesidades financieras del Estado)»¹⁰⁸⁵.

Por su parte, por lo que respecta al Consejo Constitucional de Francia, cabe hacer referencia a su Decisión núm. 2012-662 DC, de 20 de diciembre de 2012 (*Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012*). Nos interesa centrarnos en este pronunciamiento puesto que aborda la cuestión de la carga fiscal excesiva no solo desde el punto de vista del impuesto en particular, sino tomando en consideración otras medidas de naturaleza tributaria que recaen igualmente sobre el mismo objeto imponible. Y ello, en fin, demuestra la factibilidad de decretar la inconstitucionalidad de una norma tributaria sustantiva por vulneración de la interdicción de no confiscatoriedad no solo como resultado de la aplicación de un impuesto individualmente considerado sino por la concurrencia de varias figuras impositivas sobre una misma manifestación de capacidad económica y, en fin, sobre una misma materia imponible. Y es que nuestro Tribunal

¹⁰⁸² MORENO FERNÁNDEZ J. I.: «La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo», cit., págs. 29 y 30.

¹⁰⁸³ MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: «La prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de todos los poderes públicos», cit., pág. 46.

¹⁰⁸⁴ *Ibidem*.

¹⁰⁸⁵ *Ibidem*, pág. 47.

Constitucional, aunque viene insistiendo en que «fuera del caso de los tributos autonómicos, “la existencia de un doble gravamen por una misma manifestación de riqueza sólo debería analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el art. 31.1 CE”»¹⁰⁸⁶, lo cierto es que hasta la fecha nunca ha determinado que un impuesto lesione el principio de no confiscatoriedad por el efecto que produce su coincidencia con otro u otros impuestos que gravan la misma manifestación de capacidad económica.

En la referida Decisión se enjuiciaba, concretamente, la constitucionalidad del establecimiento de un nuevo tipo marginal del 45% en la escala del impuesto sobre la renta, que se aplicaba a la parte de las rentas que excediesen de los 150.000 euros (art. 3 de Ley de Presupuestos para 2013¹⁰⁸⁷ por el que se modificaba el apartado 1 del art. 197.I del Código General Tributario). Los diputados recurrentes alegaban que la creación de este tramo suplementario suponía una quiebra de la igualdad ante las cargas públicas. Y, en particular, que las rentas obtenidas en el marco de los regímenes de jubilaciones (las llamadas jubilaciones «sombrero»¹⁰⁸⁸) sometidas también a las contribuciones previstas en los arts. L.137-11 y L. 137-11-1 del Código de la Seguridad Social (*Code de la Sécurité Sociale*) se veían sujetas a una imposición confiscatoria que contravenía tanto el ya mencionado principio de igualdad, como el principio de capacidad económica y el derecho de propiedad del contribuyente.

Antes que nada, el Consejo Constitucional francés recuerda que el art. 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 dispone que «[p]ara el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común; ésta debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, proporcionalmente a su capacidad» (§ 15). Esta exigencia, proseguía el Tribunal, «no sería respetada si el impuesto revistiera un carácter confiscatorio o hiciera recaer sobre una categoría de contribuyentes una carga excesiva en relación con sus facultades contributivas» (§ 15)¹⁰⁸⁹.

Aclarado lo anterior, cabe señalar que el Consejo Constitucional francés rechazó que el nuevo tramo por sí solo supusiera una carga tributaria excesiva en relación con la capacidad económica de los contribuyentes y, por tanto, implicase la quiebra del principio de igualdad ante las cargas públicas. Sin embargo, y esto es lo que nos parece más innovador, determinó que si se toman en consideración el conjunto de las «imposiciones recaídas sobre la misma renta y satisfechas por el mismo contribuyente» (§ 18)¹⁰⁹⁰, este

¹⁰⁸⁶ ATC 69/2018, de 20 de junio, FJ 4 a).

¹⁰⁸⁷ *Loi de finances pour 2013*.

¹⁰⁸⁸ OLIVA, E.: «La apreciación del carácter confiscatorio o excesivo del impuesto por el Consejo Constitucional francés. Consideraciones acerca de la Decisión n.º 2012-662 DC de 29 de diciembre de 2012, la Ley de Finanzas para 2013», cit., pág. 315.

¹⁰⁸⁹ La cursiva en la cita es nuestra.

¹⁰⁹⁰ La cursiva en la cita es nuestra.

nuevo nivel de imposición sí sería contrario al principio de igualdad tributaria toda vez que hace recaer sobre los contribuyentes una carga excesiva en relación con sus facultades contributivas (§ 19).

Y es que las rentas percibidas en el marco de estos regímenes de jubilación estaban sometidas también a la contribución excepcional sobre las rentas altas (en francés, *contribution exceptionnelle sur les hauts revenus*) prevista en el art. 223 sexies del *Code général des impôts* y a una serie de contribuciones sociales¹⁰⁹¹ cuya naturaleza impositiva habría sido reconocida por la jurisprudencia constitucional¹⁰⁹². Así pues, el Consejo Constitucional francés llegó a la conclusión de que «el tipo marginal máximo de imposición recaído sobre las rentas percibidas en el marco de los regímenes de jubilación de prestaciones definidas, a consecuencia de la modificación prevista por el art. 3 y tras tomar en consideración la deducibilidad en la base imponible del impuesto sobre la renta de una fracción de la contribución social generalizada, así como de una fracción de la contribución prevista por el art. L. 137-11-1 del Código de la Seguridad Social, se eleva al 75,04% para las rentas percibidas en 2012 y al 75,34% para las rentas percibidas a partir de 2013». Y, por consiguiente, decretó que «este nuevo nivel de imposición hac[ía] recaer sobre los contribuyentes una carga excesiva en relación con sus facultades contributivas; que [era] contrario al principio de igualdad ante las cargas públicas» (§ 19).

En definitiva, se declaró vulnerado el principio de igualdad ante las cargas públicas con motivo de la superposición de gravámenes distintos, por lo que, como bien apunta OLIVA, sería «posible constatar que el carácter confiscatorio de un impuesto puede en adelante ser constatado tanto aislada como globalmente. Ésta es la aportación de la decisión del 29 de diciembre de 2012, aún cuando el Consejo constitucional no se pronuncia directamente sobre el carácter confiscatorio del impuesto o del sistema ni tampoco sobre un umbral cuyo importe depende de la decisión soberana del legislador y

¹⁰⁹¹ Reconoce el Consejo Constitucional que «los ingresos que constituyen las rentas ingresadas en el marco de los regímenes de jubilación de prestaciones definidas, que están sometidas al baremo del impuesto sobre la renta previsto por el apartado 1 del párrafo I del artículo 197 CGI modificado por el art. 3 de la ley recurrida, están igualmente sujetas a la contribución excepcional sobre las rentas altas prevista en el art. 223 sexies CGI, a la contribución social generalizada prevista en el art. L. 136-1 del Código de la Seguridad Social, a la contribución para el reembolso de la deuda social prevista en el art. 14 de la mencionada Ordenanza 96-50, de 24 de enero de 1996, así como a la contribución contemplada en el art. L. 137-11-1 del Código de la Seguridad Social» (Considerando 17).

¹⁰⁹² En particular, el Consejo Constitucional francés determinó que la contribución social generalizada (en adelante, CSG) era un impuesto. Sin embargo, lejos de resultar una cuestión pacífica, la naturaleza jurídica de la CSG ha sido ampliamente debatida con motivo de que el TJUE la calificara de cotización social [AIBAR BERNARD, J.: «La contribución social generalizada francesa, garantía frente a los desafíos financieros de la protección social», *Revista de Información Laboral*, núm. 10, 2017, págs. 32-38 (versión en línea)].

que prefiere siempre refugiarse en el impuesto excesivo que atenta contra la legalidad tributaria reforzando la garantía constitucional de igualdad»¹⁰⁹³.

Ciertamente, el Consejo Constitucional francés se pronuncia sobre la carga fiscal excesiva desde el punto de vista de la igualdad tributaria y no desde la óptica del principio de capacidad económica o del derecho de propiedad. No obstante, esta jurisprudencia constitucional sigue siendo inspiradora para nosotros puesto que el principio de igualdad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, según la interpretación del *Conseil Constitutionnel*, integraría en sí mismo lo que, en nuestra opinión, garantiza el principio de no confiscatoriedad, esto es, que la carga tributaria que soporta el contribuyente no resulte excesiva atendiendo a la capacidad contributiva que revela¹⁰⁹⁴.

En este sentido, sostiene OLIVA que el Consejo Constitucional «no entra en el terreno de la confiscatoriedad del impuesto pero indirectamente consagra este carácter mediante el recurso a la ruptura de la igualdad tributaria. La decisión parece revelar una particular técnica quirúrgica que consiste en el examen por el juez constitucional de la disposición fiscal en el sentido de si respeta o no la igualdad tributaria. Sólo en caso negativo, el juez investigaría en segunda instancia si el impuesto presenta un carácter confiscatorio. Pero en realidad, estas dos preguntas están estrechamente unidas, puesto que, cuando el juez se pronuncia sobre la ruptura de la igualdad tributaria, está implícitamente reconociendo el carácter confiscatorio del impuesto»¹⁰⁹⁵.

Por último, resulta, asimismo, reseñable que en lugar de declarar la inconstitucionalidad del art. 3 de la Ley de Presupuestos para 2013, que era la norma

¹⁰⁹³ OLIVA, E.: «La apreciación del carácter confiscatorio o excesivo del impuesto por el Consejo Constitucional francés. Consideraciones acerca de la Decisión n.º 2012-662 DC de 29 de diciembre de 2012, la Ley de Finanzas para 2013», cit., pág. 330.

¹⁰⁹⁴ De esta misma opinión es OLIVA, quien estima que «mediante el rodeo de la igualdad tributaria, el Consejo resuelve indirectamente sobre el carácter confiscatorio de las disposiciones». Coincidimos con este autor en que la Decisión que comentamos «se encuentra en el grupo de grandes decisiones del Consejo por indicar aquellos límites que la Constitución marca al legislador tributario en materia de presión fiscal. Por una parte, esta decisión muestra cómo el Consejo constitucional observa el carácter confiscatorio del impuesto a través del prisma de la igualdad tributaria (I). Por otra parte, emplea de manera original e innovadora el principio de igualdad tributaria para declarar inconstitucionales disposiciones que entrañan una ruptura de la igualdad, no sólo respecto de un impuesto como venía siendo hasta ahora sino, de manera más original, por la yuxtaposición de varios impuestos (II)» (*Ibidem*, pág. 316).

¹⁰⁹⁵ OLIVA, E.: «La apreciación del carácter confiscatorio o excesivo del impuesto por el Consejo Constitucional francés. Consideraciones acerca de la Decisión n.º 2012-662 DC de 29 de diciembre de 2012, la Ley de Finanzas para 2013», cit., pág. 322. A juicio del referido autor, «la apreciación de la naturaleza confiscatoria de una medida legislativa cualquiera se aprecia a la luz únicamente del derecho de propiedad, respecto del cual observamos en este caso una desposesión arbitraria o una privación excesiva del mismo que conduce a su desnaturalización. No obstante, la jurisprudencia constitucional evita cuidadosamente la confrontación entre el derecho constitucional de propiedad y el principio también constitucional de la necesidad de los impuestos (A). El Consejo constitucional ha preferido fundamentar su decisión en un terreno más cómodo, el de la ruptura de la igualdad tributaria (B)» (OLIVA, E.: «La apreciación del carácter confiscatorio o excesivo del impuesto por el Consejo Constitucional francés. Consideraciones acerca de la Decisión n.º 2012-662 DC de 29 de diciembre de 2012, la Ley de Finanzas para 2013», cit., pág. 316).

objeto de controversia por haber introducido el nuevo tipo marginal en la escala del IRPF, el *Conseil Constitutionnel* se decantara por reputar contrarios a la Constitución determinados párrafos del art. L.137-11-1 del Código de la Seguridad Social, reguladores de una contribución sobre las «jubilaciones sombrero» con la que se producía el solapamiento, con base en que «la conformidad a la Constitución de una ley ya promulgada puede apreciarse con ocasión del examen de las disposiciones legislativas que la modifiquen, la completen o afecten a su ámbito» (§ 20).

3.4. Propuestas de *lege ferenda* para la materialización de los límites de la prohibición constitucional de confiscatoriedad en la configuración legal de los impuestos sobre las viviendas vacías

El legislador, a la hora de establecer un nuevo impuesto extrafiscal, ha de tener presente en todo momento que lo que está regulando es una medida que posee naturaleza tributaria y que, por ende, ha de respetar «las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31)»¹⁰⁹⁶, siendo el primero y principal el de capacidad económica, cuya observancia requiere la existencia de una capacidad económica que justifique la exacción. Por ello, antes que nada, resultaría oportuno que en la Ley reguladora de cada impuesto extrafiscal se expresara claramente cuál es la capacidad económica efectivamente gravada, pues «mal podrá apreciarse si es o no justo un impuesto que en su regulación no describa la capacidad económica que propone gravar»¹⁰⁹⁷. Y es que, como apuntaba magistralmente ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «el ordenamiento jurídico de cada impuesto no debe silenciar la capacidad económica que fundamenta su establecimiento o su subsistencia. El objeto imponible es la definición legal de la capacidad económica a gravar, y de aquí que deba estar presente en su ley reguladora si la capacidad económica, como parece obvio, es nervio y aliento del impuesto justo»¹⁰⁹⁸.

El legislador ha de empezar a admitir abiertamente que no es distinta la capacidad económica que se grava fundamentalmente por motivos extrafiscales de aquella que es sometida a imposición por otros tributos que recaen sobre la misma materia imponible con un fin recaudatorio, principalmente. En palabras de BORRERO MORO, «[l]a necesidad de establecer estos nuevos tributos es una realidad, pero no es menos verdad el hecho de que no existen manifestaciones de fuerza económica original que no sean, actualmente, materia imponible»¹⁰⁹⁹.

¹⁰⁹⁶ STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13.

¹⁰⁹⁷ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «La doctrina del Tribunal Constitucional sobre un impuesto de ordenamiento socioeconómico», cit., pág. 31.

¹⁰⁹⁸ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado*, 2.^a ed., Tecnos, Madrid, 1992, pág. 76.

¹⁰⁹⁹ BORRERO MORO, C.: «La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales», cit., pág. 235.

Por ello, resulta fundamental que, dado que los elementos de cuantificación de los impuestos de ordenamiento generalmente se basan en elementos o criterios ajenos a la capacidad económica manifestada, se establezcan legalmente límites al *quantum* de cada impuesto extrafiscal que tomen aquella capacidad económica como referencia. Estamos pensando, por ejemplo, en un límite que impidiera que la cuota tributaria del IVV CAT pudiera superar un determinado porcentaje del valor catastral del inmueble.

Como hemos dejado sentado con anterioridad, la capacidad económica en los tributos de ordenamiento pierde protagonismo como criterio o medida de la tributación, pero no así como fundamento ni como límite de la misma. Así, esto que proponemos garantizaría precisamente que, aunque se produzca la quiebra del principio de capacidad económica como criterio de la tributación, la capacidad económica revelada por el contribuyente no resulte del todo obviada con la excusa de los fines extrafiscales del tributo. *La utilización extrafiscal del tributo resulta constitucionalmente legítima, pero tiene un alcance limitado por la propia capacidad económica que sirve de presupuesto de la imposición.* En efecto, si la conducta es tan grave que requiere una respuesta contundente y, por tanto, un *quantum* considerable a fin de conseguir su inmediata erradicación no será el impuesto el instrumento al que se deba recurrir.

En este sentido, sostiene acertadamente LÓPEZ ESPADAFOR, que «lo que nunca puede suceder es que el expediente de la extrafiscalidad se utilice por el legislador tributario para desconocer los principios de justicia tributaria consagrados en el apartado 1 del artículo 31 de la Constitución. Y así, dado que la extrafiscalidad puede llevar a situaciones de tributación desproporcionada, especialmente hay que vigilar que ésta no se utilice para intentar justificar el llegar a impuestos confiscatorios. El hecho de que un impuesto sea extrafiscal no le permite ser confiscatorio. Los principios de justicia tributaria del artículo 31.1 de la Constitución no deben desconocerse por el hecho de que se utilice el expediente de la extrafiscalidad»¹¹⁰⁰.

A mayor abundamiento, se ha de tener presente que en el caso de los impuestos que a nosotros nos conciernen, incluso cuando la carga tributaria fuese moderada y no absorbiera la mayor parte de la capacidad económica manifestada, seguiría existiendo el riesgo -al tratarse de una renta potencial- de que se privara al sujeto de su propiedad, del bien inmueble, de la propia fuente de capacidad económica, si no existiera suficiente liquidez para el pago del tributo. Es decir, con motivo de la imposición se podría privar indirectamente de su propiedad a un sujeto cuya situación financiera fuese precaria¹¹⁰¹.

¹¹⁰⁰ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.^a: «La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva», cit., pág. 162.

¹¹⁰¹ Según GARCÍA DORADO, «los límites constitucionales al poder tributario, y en concreto, el derecho a una carga tributaria que esté de acuerdo con la capacidad económica del sujeto y sin alcance confiscatorio

El riesgo de enajenación del bien inmueble -objeto material de la imposición- por falta de liquidez deriva del propio carácter potencial de la capacidad económica que se somete a tributación. Y es que, con carácter general, la capacidad económica se identifica con la capacidad de pago porque la capacidad económica que fundamenta y legitima el establecimiento de impuestos constituye, a su vez, el medio de pago de la cuota tributaria. Lo que ocurre es que esto solo sucede cuando se trata de renta real o cierta. En cambio, cuando se trata de renta potencial, aunque ésta sirva de fundamento de la exacción del impuesto, resulta evidente que no constituye el medio de pago de este último.

No hemos de olvidar que el pago que se hace a la Administración Tributaria no es sino una parte de la capacidad económica que se manifiesta al realizarse el hecho imponible del correspondiente tributo. Es decir, de lo que se está privando al sujeto es de parte de esa capacidad económica a través del dinero como medio de pago. En otras palabras, la injerencia que se produce en el derecho de propiedad a través de la tributación consiste en la privación de una cantidad de dinero -entendido éste como medio de pago- representativa de una parte de la capacidad económica revelada -objeto imponible- por el contribuyente. Por ello, lo lógico es que la materia imponible sea, al mismo tiempo, el medio de pago del impuesto, como ocurre con la renta en el IRPF -pues, en definitiva, la renta se paga, generalmente, en dinero-. Sin embargo, no es esto lo que sucede cuando se trata de impuestos que gravan el patrimonio, pues si bien la materia imponible sobre la que recaen es un elemento patrimonial, el medio de pago, indudablemente, no es este último sino el dinero¹¹⁰².

En particular, las viviendas vacías son inmuebles que no generan rendimientos efectivos con los que hacer frente al pago de la cuota o cuotas tributarias que derivan de impuestos que gravan su titularidad. Por esta razón, resultaría interesante que se incorporasen límites o topes conjuntos que conectasen las cuotas tributarias de los impuestos directos extrafiscales objeto de nuestro estudio con las de los impuestos generales sobre la renta (IS e IRPF), y que operaran de manera análoga al límite conjunto

obligan al legislador a establecer procedimientos adecuados de valoración de la capacidad productiva del patrimonio. Consideramos, que la capacidad económica del patrimonio debe ser referida a los rendimientos reales o potenciales y nunca al valor del bien o derecho. Sin embargo, aun tomando como objeto de gravamen sólo los rendimientos susceptibles de ser producidos por el patrimonio, no se puede afirmar de forma indubitada que no se esté mediante la tributación afectando a la sustancia del patrimonio, ya que, por un lado, dicho patrimonio procede de la obtención de una renta ahorrada ya sometida a tributación, y por otro, los rendimientos de dicho patrimonio pueden ser tan escasos que no lleguen a cubrir su conservación ni el mantenimiento de su valor real» (GARCÍA DORADO, F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, cit., pág. 232).

¹¹⁰² Una idea similar pone de manifiesto GARCÍA GUERRERO, quien distingue el dinero, como medio de pago de la cuota tributaria, del objeto material del tributo. Asimismo, explica que «cuando hablamos de imposición sobre la renta, hay una identidad entre bienes en el binomio objeto material y cuota del tributo, pues en ambos casos nos referimos, generalmente, a una cantidad de dinero. Sin embargo, en el caso de la imposición sobre la propiedad -excluyendo el dinero [...]- tal binomio sería un bien -que no necesariamente será dinero, o no solamente-, en cuanto objeto material del tributo, y dinero, en cuanto cuota del mismo» (GARCÍA GUERRERO, D.: «Consideración fiscal de la propiedad en el ámbito estatal», cit., pág. 147).

a las cuotas íntegras del IRPF y del IP, previsto en el art. 31 LIP. De esta forma, podría imponerse la reducción de la cuota íntegra de determinados impuestos extrafiscales a fin de evitar el desprendimiento del elemento patrimonial mismo¹¹⁰³.

Sugerimos, en fin, la incorporación de topes máximos conjuntos y no de otro tipo de medidas, como las deducciones en base o en cuota, ya que entendemos que para ello sería preciso que coincidieran también sus finalidades principales. Carecería de sentido articular deducciones de las cuotas íntegras de impuestos extrafiscales en las cuotas íntegras de estos impuestos recaudatorios estatales cuando lo que se pretende con el establecimiento de los primeros es incrementar la carga tributaria que ya soporta el contribuyente a fin de conseguir un efecto desincentivador de determinadas conductas. Básicamente, se neutralizaría este efecto. Además, de ser esto así, las CC.AA. y los Entes Locales, que son fundamentalmente los titulares de las prestaciones tributarias específicamente previstas para desincentivar la desocupación de las viviendas dejarían de asumir la responsabilidad política que deriva de la exacción de estas prestaciones tributarias ya que, en última instancia, sería el Estado el que soportaría la carga tributaria impuesta en niveles territoriales inferiores¹¹⁰⁴. En fin, la fijación de límites máximos o «escudos fiscales» sería una medida que podría garantizar, por un lado, la capacidad disuasoria de estos impuestos y, por otro, la no socavación de la situación financiera del contribuyente y, a la postre, el respeto a su derecho constitucional a la propiedad privada.

¹¹⁰³ GARCÍA DORADO, F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, cit., pág. 268. Este autor define la «acumulación de gravámenes tributarios» como «la situación que se produce como consecuencia de que sobre la riqueza total de una persona inciden los diversos tributos del sistema en un mismo periodo impositivo». Y sostiene que «una de las causas más probable de producción de efectos confiscatorios en el actual sistema tributario español es la doble o plurimposición sobre una capacidad económica parcial y la acumulación de gravámenes tributarios sobre la capacidad económica global del sujeto». A lo anterior, añade este autor que «la carga tributaria global debe ceñirse a unos límites fundamentales no confiscatorios, es decir, el deber de tributación por acumulación de tributos no puede incidir sobre los niveles de recursos mínimos ni alcanzar, una carga tributaria tan elevada que produzca efectos confiscatorios. Si la carga tributaria global a que ha de hacer frente el titular del deber de tributación sobrepasa estos límites se estaría violando el derecho del ciudadano a tributar de acuerdo con su capacidad económica y sin confiscación» (*Ibidem*, págs. 268 y 269).

¹¹⁰⁴ Una idea similar la encontramos en GARCÍA DORADO, F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, cit., pág. 265.

CONCLUSIONES

Sin perjuicio de la existencia en este trabajo de otras ideas conclusivas de carácter sectorial, a continuación, se recogen las conclusiones generales -concernientes, por igual, a las distintas figuras impositivas que han sido objeto de estudio- que materializan el objetivo axial de esta investigación en tanto que dimanen de la interpretación conjunta y sistemática de los arts. 33, 47 y 31.1 CE, esto es, de la concepción del Texto Constitucional como un sistema en el que el derecho a la propiedad privada del titular del inmueble se ve necesariamente limitado a causa del reconocimiento constitucional de otros derechos y deberes, como son el derecho a una vivienda digna y adecuada y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica manifestada que lo hace nacer.

PRIMERA.- De la jurisprudencia consolidada del Tribunal Constitucional se desprende que la propiedad privada posee una doble dimensión: individual e institucional. Se configura, por una parte, como *derecho individual*, es decir, como haz de facultades individuales sobre las cosas y, por otra parte, como *institución* llamada a satisfacer necesidades colectivas a través de un conjunto de deberes y obligaciones establecidos, de acuerdo con las Leyes, en atención a valores o intereses de la colectividad, que suponen, a la postre, una restricción o modalización de las referidas facultades dominicales. En concreto, la vertiente institucional del derecho de propiedad deriva de la función social que cada tipo de bien está llamado a cumplir. Por consiguiente, es posible concluir que *utilidad individual* y *función social* son los dos elementos que definen o conforman el derecho a la propiedad, siendo esta última parte integrante del mismo en la medida en que supone una delimitación específica de su contenido. Las obligaciones y deberes en que se traduce la función social de la propiedad constituyen *medidas legales de delimitación* o regulación general del derecho de propiedad, esto es, *límites intrínsecos* que restringen, con motivo del reconocimiento constitucional de otros derechos, el contenido individual o subjetivo anunciado inicialmente en el primer apartado del art. 33 CE.

SEGUNDA.- Por lo que respecta, en concreto, al derecho de propiedad de vivienda, que es el tipo específico de bien sobre el que versa nuestra investigación, el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada proclamado, como principio rector, en el art. 47 CE, constituye un elemento hermenéutico para definir la función social de la propiedad de este concreto bien. Constituye el anclaje constitucional en el que se sustentan y se amparan las medidas legislativas que definen la función social de la propiedad imponiendo deberes y obligaciones que, como el deber de destinar la vivienda

de forma efectiva al uso habitacional, restringen las facultades individuales inherentes al derecho de propiedad privada de su titular.

TERCERA.— A nuestro entender, las medidas legales de delimitación del derecho de propiedad han de justificarse en un fin de interés general reconocido en la Constitución y resultar proporcionadas a tal fin, para que se considere respetado el contenido esencial de este derecho. El legislador a la hora de establecer los deberes mediante los que se define la función social de cada tipo de propiedad se encuentra con un límite que no puede, de ninguna manera, soslayar, porque así lo impone el art. 53.1 CE, a saber: el contenido esencial del derecho de propiedad. El Tribunal Constitucional ha reducido, con carácter general, el contenido esencial del derecho de propiedad a aquellas facultades individuales o de disponibilidad mínimas para que el derecho de propiedad del bien de que se trate resulte reconocible en cada momento histórico y exista la posibilidad efectiva de su realización. Sin embargo, a nuestro juicio, la garantía del respeto al contenido esencial del derecho de propiedad no debe quedar reducida a la existencia de un mínimo contenido material, es decir, una mínima utilidad económica o rentabilidad individual, pues con ello se reduce considerablemente su alcance de protección. El Tribunal Constitucional considera que la observancia del *principio de proporcionalidad*, entendido como la superación de un canon de *justo equilibrio* que parte de la existencia de *justificación constitucional*, es un límite para el legislador en su labor delimitadora del derecho de propiedad, independiente del contenido esencial, no obstante, en nuestra opinión, dicho canon de justo equilibrio debería integrarse en la propia garantía del necesario respeto de su contenido esencial. En la medida en que se trata de la exigencia de proporcionalidad en la ley y en relación con obligaciones y cargas impuestas al ejercicio de un derecho de contenido económico respecto del que el legislador tiene una gran libertad a la hora de acomodar la explotación económica del bien en cuestión al interés general al que debe servir, no operarían escrupulosamente los tres juicios (idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto) que conforman el test de proporcionalidad aplicable a las restricciones de derechos fundamentales. Basta, en este caso, con que la injerencia que la medida produce en el derecho de propiedad sea adecuada, en abstracto, para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo que persigue, y que no suponga para ello una carga desproporcionada o excesiva para el titular del derecho.

CUARTA.— El impuesto, aunque se prevé como una consecuencia jurídica más del incumplimiento de la función social de la propiedad, no entraña la imposición del deber jurídico de dar uso habitacional efectivo al inmueble. Se trata de una importante diferencia con respecto al resto de medidas coactivas limitativas del derecho de propiedad (sanciones, expropiaciones forzosas por incumplimiento de la función social de la propiedad, multas coercitivas, etc.), que también se prevén como consecuencias de la desocupación de la vivienda, puesto que estas últimas siempre van

vinculadas a una conducta obligada que se incumple previamente. En efecto, la previsión de estas consecuencias gravosas ha llevado al Tribunal Constitucional a reconocer la existencia del deber de dar uso residencial efectivo a la vivienda incluso cuando este último no estaba previsto expresamente en la normativa enjuiciada. Esta conclusión, sin embargo, nunca podría inferirse del establecimiento de un impuesto -con una configuración jurídica adecuada y coherente con su naturaleza tributaria-, pues su función simplemente consistiría en fomentar el uso residencial efectivo de las viviendas o, en sentido contrario, en disuadir la desocupación de las viviendas por parte de sus propietarios, pero sin llegar a imponer un verdadero deber de destinar la vivienda al uso habitacional. Si bien es cierto que un tributo extrafiscal que recae sobre la desocupación de la vivienda trata de incidir en la conducta de su propietario haciéndole soportar una determinada carga tributaria, no es menos cierto que el contribuyente puede decidir, en última instancia, incumplir la función social de su propiedad, sin que por ello esté infringiendo un deber jurídico específico o realizando ningún acto ilícito. En tal caso únicamente habría realizado el hecho imponible de un tributo y, por esa razón, estaría obligado a cumplir con la obligación tributaria principal consistente en el pago de la correspondiente cuota tributaria. Entendemos que es en este momento, y no antes, cuando aparece la nota de la coactividad en relación con la exacción del impuesto, es decir, la coactividad en el ámbito de las figuras impositivas objeto de nuestro estudio estaría asociada al deber de contribuir, pero no al deber de dar uso habitacional efectivo a una vivienda.

QUINTA.- La admisibilidad jurídica de la conducta que se trata de desincentivar es inherente a la finalidad contributiva de la medida impositiva. A nuestro juicio, no cabe establecer un tributo sobre un presupuesto de hecho que constituye una conducta obligada o debida, puesto que con ello se desvirtúa su naturaleza tributaria. No podemos perder de vista que lo que caracteriza al tributo, por ser un elemento definitorio de su concepto constitucional, es su finalidad contributiva: los tributos extrafiscales siempre han de tener como función, aunque sea secundaria, coadyuvar a la financiación del gasto público, la cual habrá de ser siempre un fin y no un mero efecto. Y ello solo se consigue cuando el cumplimiento efectivo del uso habitacional de la vivienda no es un deber del propietario sino un objetivo que persigue el poder público mediante su política de vivienda. La razón es clara: cuando se trata de compeler al cumplimiento de un deber o de una conducta obligatoria desaparece la tolerancia necesaria para la conservación de la finalidad contributiva, pues, materialmente, ello significa que el éxito de la medida consiste en conseguir una recaudación cero de manera inmediata.

SEXTA.- Al no imponerse la conducta cuya realización da lugar al pago del impuesto, es difícil -teóricamente- que la injerencia que produce la imposición extrafiscal en la facultad del propietario de decidir libremente el uso o destino de su vivienda resulte desproporcionada y, por ende, conculque el contenido esencial del

derecho de propiedad. Los gravámenes sobre las viviendas vacías constituyen medidas de *incentivo o de estímulo* que cuentan con la particularidad de que no son medidas favorables o declarativas de derechos, sino todo lo contrario, constituyen medidas desfavorables para el contribuyente. Un tributo extrafiscal que grava la desocupación de las viviendas, a diferencia de cualquier otro fundamentalmente recaudatorio, afecta -negativamente- al derecho de propiedad desde dos vertientes distintas que derivan de las dos finalidades que fundamentan su exacción: la *recaudatoria*, consustancial a toda figura tributaria y que implica una injerencia en el derecho de propiedad consistente en la privación de una cantidad de dinero representativa de una parte de la capacidad económica revelada al realizarse el hecho imponible del tributo. Y la *extrafiscal*, exclusiva de los tributos que pretenden modificar conductas en aras de la satisfacción de intereses públicos garantizados en la Constitución y que, en el caso de los impuestos que recaen sobre las viviendas vacías, supone, con su mero establecimiento, una afectación de la facultad del propietario de decidir libremente el uso o el destino del inmueble en la medida en que habrá de darle ocupación efectiva si quiere evitar el pago del tributo. No obstante, es difícil que la afectación que se produce en el poder de decisión del propietario resulte excesiva en relación con la finalidad *extrafiscal* perseguida (garantizar el derecho a una vivienda digna y adecuada), pues, siempre que el gravamen esté bien configurado legalmente y no tenga, de manera encubierta, una naturaleza distinta a la tributaria, no impondrá obligación alguna al propietario de la vivienda, que, en última instancia, cuenta con la opción de no alquilar ni vender su propiedad, aunque a tal decisión se anude una consecuencia negativa, como es el pago de un tributo. Sin embargo, aunque, desde el punto de vista de la modulación de la conducta, la incidencia en el derecho de propiedad teóricamente sea mínima por este motivo, consideramos que podría llegar a conculcarse su contenido esencial si no existiera realmente necesidad habitacional alguna que justificara el establecimiento del impuesto (por ejemplo, en las zonas que conforman lo que se conoce como «España vaciada»); si, pese a existir cierta necesidad de vivienda, se configurara legalmente la figura impositiva de tal forma que resultara inidónea o no permitiese la consecución del objetivo constitucionalmente legítimo pretendido; o bien, si el legislador, al tratar de incidir en la conducta del titular del inmueble, provocase una injerencia excesiva en la facultad del decidir libremente el uso o destino del mismo en relación con la necesidad de vivienda existente, como puede ocurrir cuando se someten a gravamen las segundas residencias en municipios donde la necesidad habitacional no es apremiante, restringiéndose así, de manera desproporcionada, la posibilidad del propietario del inmueble de utilizarlo para uso propio.

SÉPTIMA.— El deber de contribuir que establece el art. 31.1 CE se encuentra inexorablemente vinculado al derecho de propiedad en la medida en que define uno de sus elementos configuradores: constituye una manifestación concreta de la función social. Este deber constitucional se erige, a través del legislador, en una verdadera obligación cuyo cumplimiento tiene lugar con el pago de la cuota

tributaria. Cuando se utiliza el tributo como consecuencia jurídica -de carácter pecuniario- de la desocupación de la vivienda, la justificación que legitima la intromisión en la esfera económica del sujeto que realiza tal conducta no puede ser únicamente hacer efectivo el derecho a una vivienda digna que reconoce el art. 47 CE, la medida tributaria también ha de tener como objetivo, aunque no sea el principal, sufragar los gastos públicos. El pago de un impuesto extrafiscal -como el de cualquier impuesto primordialmente recaudatorio- presenta la particularidad de que supone una afectación del derecho de propiedad consistente en la detracción coactiva parcial de la propiedad -entendida como utilidad o capacidad económica- mediante la que se da cumplimiento a una de las manifestaciones de la función social de la propiedad, cual es, precisamente, ese deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

La propiedad, en su vertiente individual, consiste en un haz de facultades de aprovechamiento y disponibilidad que permiten reportar utilidad económica individual al propietario del bien, la cual se traduce, en el ámbito tributario, en capacidad económica. Y, en su vertiente institucional, comporta un deber de solidaridad en aras de un interés general cuya realización requiere el correspondiente gasto público a cuyo sostenimiento es necesario contribuir a través del instrumento tributario. Desde la óptica del derecho de propiedad (art. 33 CE), el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE actúa como un límite interno al derecho de propiedad privada o, lo que es lo mismo, delimita su contenido en aras de dar cumplimiento a la función social de la misma. En definitiva, la existencia de capacidad económica (o la titularidad de riqueza) y el deber de contribuir son, respectivamente, el fundamento o presupuesto (por qué) y el fin (para qué) de la injerencia que se produce en aquel derecho a través de la imposición. Y por tal razón, precisamente, se encuentran indisolublemente ligados: al deber de contribuir solo puede darse cumplimiento si existe capacidad económica.

OCTAVA.- Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad son, a nuestro entender, concreción de las exigencias del contenido esencial del derecho de propiedad en el ámbito tributario. Por consiguiente, es posible la vulneración del contenido esencial del derecho de propiedad por inexistencia de riqueza (esto es, por ausencia de justificación de la injerencia) o por carga tributaria excesiva (por desproporción de la intromisión). Se trata de exigencias autónomas y separables: el primero de estos principios constitucionales garantiza que la privación parcial de la propiedad que se produce al pagarse el tributo resulte *justificada*, por cuanto que el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos presupone la existencia de capacidad económica; mientras que la interdicción de confiscatoriedad impide que la injerencia en el derecho de propiedad resulte *desproporcionada* en relación con la capacidad económica previamente manifestada, evitando que el contribuyente soporte una carga fiscal excesiva. En efecto, si en aras de dar cumplimiento al deber de contribuir se llegara a agotar toda la capacidad económica que se manifiesta al realizarse el hecho imponible, en el sentido de que el contribuyente

se viera obligado a entregar al acreedor tributario el importe total de la misma, nos encontraríamos ante una delimitación de la propiedad con efectos materialmente expropiatorios. El pago del tributo habría excedido de lo que es posible exigir al propietario en virtud de la función social de la propiedad y, en concreto, del deber de contribuir y, en consecuencia, nos encontraríamos ante una injerencia ilegítima en el derecho de propiedad por contravención tanto de la prohibición de confiscatoriedad que consagra el art. 31.1 CE como de la garantía del contenido esencial del derecho a la propiedad que establece el art. 53.1 CE en relación con el art. 33 CE.

NOVENA.— **En la jurisprudencia constitucional se incurre en el error de confundir el gravamen de la renta *potencial* con el gravamen de la renta *presunta*.** De acuerdo con la jurisprudencia dictada por el Tribunal Constitucional, desde el punto de vista del respeto al principio de capacidad económica como fundamento de la imposición, los impuestos que pretenden desincentivar la desocupación de las viviendas no suscitan dudas de constitucionalidad en tanto que someten a imposición una renta potencial que se renuncia por voluntad de su titular, la cual podría haberse obtenido si este último así lo hubiera deseado. No obstante, aunque la jurisprudencia consolidada del Tribunal Constitucional atribuye a la renta potencial el significado de «renta abandonada» o renta que siendo susceptible de generarse *no se obtiene*, en ella se comete el error de equiparar los gravámenes sobre la infrautilización de bienes inmuebles (ITI e imputación de rentas inmobiliarias en el ámbito del IRPF) con figuras tributarias (IIVTNU e IAE) que no someten a imposición rentas potenciales -renunciadas- sino rentas presuntas, esto es, rentas *efectivas, existentes o ciertas*, cuantificadas a través de métodos objetivos de cuantificación. Estos dos grupos de impuestos (el IIVTNU y el IAE, por un lado, y el ITI y las rentas inmobiliarias imputadas en el IRPF, por otro), en nuestra opinión, presentan una diferencia sustancial que impide su asimilación, a saber: la materia imponible sobre la que recaen, siendo para los primeros la renta -real- y, para los segundos, el inmueble en cuestión.

DÉCIMA.— **En nuestra opinión, la renta potencial ha de identificarse con la *productividad o rentabilidad potencial inherente a todo bien inmueble y no únicamente a aquel que se mantiene infrautilizado.*** La jurisprudencia constitucional relativa a las rentas potenciales resulta cuestionable en la medida en que en ella se identifica la «renta potencial» con la infrautilización de la propiedad, cuando esta última circunstancia, en puridad, no revela por sí misma capacidad contributiva alguna. Desde nuestro punto de vista, la clave está en entender que la renta potencial es consustancial a la mera titularidad del bien inmueble en tanto que *todo inmueble es, por su propia naturaleza, potencialmente rentable*. Los inmuebles son susceptibles de generar rendimientos con independencia de la actitud que asuma su titular, siendo ésta la verdadera capacidad económica que, a nuestro entender, revela la titularidad de los mismos y que fundamenta la exacción de los impuestos que recaen sobre estos elementos

patrimoniales, por dos razones fundamentalmente: en primer lugar, porque creemos que esta idea conecta con la exégesis constitucional del derecho de propiedad (art. 33 CE), de la que se desprende que la reconocibilidad de este derecho se traduce en la existencia de unas mínimas facultades de aprovechamiento o disponibilidad que hacen posible reportar *utilidad económica individual* al propietario del bien en cuestión -con la que contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en este caso-. Y, en segundo lugar, porque estimamos que justificar el gravamen de la propiedad en la posibilidad de enajenación de los bienes supone constreñir de manera desproporcionada el haz de facultades individuales que conforman el derecho de propiedad del propietario-contribuyente, que, de proceder a ello, se acabaría despojando de la posibilidad de usar y disfrutar del inmueble, además de extraer de él rentabilidades futuras. A mayor abundamiento, la conclusión alcanzada encuentra refrendo en el Derecho Comparado, donde se constata el vínculo existente entre la imposición sobre el patrimonio inmobiliario y la tributación de las rentas potenciales derivadas de los inmuebles. A estos efectos, resulta muy ilustrativa la tributación inmobiliaria en Francia en la medida en que los impuestos que recaen sobre los bienes inmuebles no tienen como base imponible el valor venal de los inmuebles, sino el *rendimiento que se estima que podría generar anualmente su arrendamiento*. El valor arrendaticio catastral no solo constituye la base imponible de la *taxe foncière sur les propriétés bâties*, que sería el homólogo impuesto sobre bienes inmuebles francés, también sirve de base para la cuantificación de otros impuestos que recaen sobre los bienes inmuebles, como son la *taxe d'habitation* y la *taxe sur les logements vacants*.

UNDÉCIMA.— **Es posible admitir el gravamen de la renta potencial, pero siempre entendida, a nuestro juicio, como la capacidad económica potencial que revela la titularidad del patrimonio o de un elemento patrimonial concreto.** La posesión de una riqueza revela, efectivamente, capacidad económica, pero «riqueza» y «capacidad económica», aunque son conceptos estrechamente conectados, no son términos equivalentes e intercambiables, aunque el máximo intérprete de la Constitución los emplee indistintamente. La *riqueza*, entendida como *materia imponible*, sustrato de la imposición, siempre habrá de ser *real* (*renta o patrimonio*). En cambio, la *capacidad económica* que deriva de esa riqueza podrá ser *real* (cuando la manifestación o expresión de riqueza efectivamente gravada sea la obtención de *renta* o el gasto de renta a través del *consumo*) o *potencial* (en el caso de la *titularidad de elementos patrimoniales*, por su *rentabilidad potencial intrínseca*). Así pues, abogamos por una intelección depurada de la doctrina constitucional relativa a las rentas potenciales, consistente en asumir que lo que puede ostentar el carácter potencial no es la *materia imponible*, que es el objeto material de la imposición, sino la *capacidad económica* o de pago que de ella deriva cuando el sustrato de la imposición son los bienes o los elementos patrimoniales.

DUODÉCIMA.— **La materia imponible de los impuestos que gravan el incumplimiento de la función social de la propiedad inmobiliaria es el elemento patrimonial en sí y no su infrutilización.** Esta conclusión es el resultado de la convicción de que la manifestación de capacidad económica que se exterioriza al realizarse el hecho imponible de estos impuestos y que permite entender respetado el principio de capacidad económica no es, como defiende el intérprete supremo de la Constitución, la «renta abandonada» o, lo que es lo mismo, la no producción del rendimiento que es susceptible de generar un inmueble, sino, como la de cualquier impuesto recaudatorio -como el IBI o el IP- que recae sobre el patrimonio inmobiliario, la propiedad o la titularidad de un determinado derecho que permite la explotación económica de un inmueble. Y ello, a la postre, es lo que nos lleva a defender que, en concreto, el régimen especial de la imputación de rentas inmobiliarias no supone sino el gravamen de la titularidad de determinados bienes inmuebles improductivos, el cual no procede seguir manteniendo en sede de IRPF por una razón de incoherencia interna: recae sobre una materia imponible distinta a la de este impuesto. El objeto material de la imposición no es la renta que generan los inmuebles que se ven gravados -pues ésta no existe en realidad- sino los bienes en sí.

DECIMOTERCERA.— **En la medida en que existe una única realidad económica, los índices de capacidad económica son inevitablemente comunes a impuestos recaudatorios y extrafiscales: cualquier impuesto cuya materia imponible sea un bien inmueble gravará la capacidad económica que revela su titularidad.** En consecuencia, de entrada, hemos de asumir que los impuestos extrafiscales necesariamente incurren en una doble imposición con los impuestos principalmente recaudatorios, que será acorde a la Constitución siempre que no constituya una «doble imposición descoordinada», que es lo estrictamente vedado por el art. 6.2 y 3 LOFCA, y en la medida en que no provoque un resultado confiscatorio para el contribuyente, que infrinja la interdicción de confiscatoriedad contenida en el art. 31.1 CE.

DECIMOCUARTA.— **La diferencia entre los impuestos extrafiscales y recaudatorios que recaen sobre los inmuebles no es la manifestación de capacidad sometida a imposición sino la *ratio prioritaria* por la que aquélla se grava, es decir, lo que diverge es la *finalidad principal* que persiguen unos tributos y otros.** Por consiguiente, cuando la intención del legislador es incrementar la carga tributaria de los titulares de determinados inmuebles que no son rentabilizados a fin de conseguir un adecuado aprovechamiento económico de los mismos o de lograr que se destinen a un determinado uso, como es el residencial, la justificación de tal cualificación de gravamen no reside en la existencia de una capacidad económica autónoma o adicional, sino en la finalidad extrafiscal del tributo. Concretamente, la desocupación de una vivienda no revela una mayor capacidad económica, pero puede justificar el agravamiento de la carga tributaria de quien realiza dicha conducta.

DECIMOQUINTA.— **La finalidad extrafiscal es la causa y la justificación objetiva y razonable de la distinta perspectiva desde la que se grava la capacidad económica manifestada y, en fin, de la relajación de las exigencias que dimanarían del principio de capacidad económica como *criterio o medida de la imposición*.** La finalidad principal del tributo, entendida como la ratio o propósito de su exacción, va a determinar la manera en que se grava la manifestación de capacidad económica que justifica la imposición. Un impuesto cuya finalidad principal es modificar determinados comportamientos del contribuyente o situaciones que se consideran indeseables, como es la desocupación de la vivienda, aunque grave -al igual que aquél que persigue prioritariamente financiar las cargas públicas- la titularidad de determinados elementos patrimoniales, deberá contar, pues así lo exige la propia jurisprudencia constitucional, con una estructura dirigida a lograr la finalidad que dice perseguir. Ello inevitablemente implica que se difumine la presencia de la capacidad económica en la estructura del tributo y, especialmente, que pierda protagonismo como criterio de modulación de la carga impositiva. Por consiguiente, la finalidad extrafiscal del tributo tiene su campo de actuación en la segunda dimensión del principio de capacidad económica, es decir, cuando ésta opera como medida de la tributación, suponiendo una flexibilización o, incluso, un incumplimiento de sus exigencias, puesto que la carga tributaria deja de cuantificarse en función de dicha capacidad para pasar a cuantificarse con base en otros principios o fines garantizados también constitucionalmente. No obstante, aunque en el marco de estos impuestos se rompa -justificadamente- la vinculación entre la concreta manifestación de capacidad económica que resulta gravada y los elementos de cuantificación del tributo, la capacidad económica manifestada nunca resultará del todo obviada en tanto que seguirá siendo fundamento y límite de la imposición, es decir, en la medida en que seguirán operando plenamente tanto el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición, como el principio de no confiscatoriedad.

DECIMOSEXTA.— **No cabe identificar el *incumplimiento de la función social de la propiedad con el fundamento de la imposición* puesto que tal incumplimiento no es el presupuesto de la tributación o el requisito necesario para que surja el deber de contribuir a la financiación de las cargas públicas.** No resulta procedente confundir el *fundamento de la imposición* o el *porqué de la imposición* -de toda imposición-, que siempre será el haberse exteriorizado una determinada capacidad económica, con su *finalidad principal*, que podrá ser la contribución al sostenimiento de los gastos públicos o cualquier otro fin que encuentre amparo en nuestra Constitución (siempre que se mantenga la finalidad contributiva, aunque en un segundo plano). El fundamento de la imposición es, desde nuestro punto de vista, el presupuesto necesario para que la injerencia en el derecho de propiedad del contribuyente que supone la imposición no resulte ilegítima por falta de justificación (sin capacidad económica no hay deber de contribuir). La realización de la función social de la propiedad constituye el fundamento mismo de la imposición (el deber de contribuir no es sino una manifestación de la función

social de la propiedad), pero no así su *incumplimiento*. El incumplimiento de la función social de la propiedad no es el presupuesto de la imposición, es el presupuesto de la injerencia que produce en el derecho de propiedad cualquier medida aflictiva que se arbitre como consecuencia jurídica de tal conducta, y entre las que se encuentra la imposición extrafiscal. Por consiguiente, cuando se utiliza una figura impositiva como consecuencia gravosa de tal incumplimiento, el fundamento o presupuesto de la exacción es necesariamente *dual*: primeramente, es imprescindible la existencia de riqueza (como fundamento de toda imposición), pero, además, es preciso que se haya producido un comportamiento perjudicial para la función social de la propiedad (como fundamento o presupuesto de la aplicación de cualquier medida de carácter negativo que se prevea como consecuencia de dicho comportamiento). Este segundo fundamento, en fin, es el que legitima que se vuelva a gravar una capacidad económica ya sometida a tributación por motivos recaudatorios, y por ello sirve como criterio de diferenciación entre idénticas manifestaciones de capacidad económica.

DECIMOSÉPTIMA.— **La desocupación de la vivienda ha de entenderse como un índice ajeno a la capacidad económica que se emplea como criterio de diferenciación entre manifestaciones de capacidad económica iguales, y que se corresponde con la finalidad principal de la medida tributaria (impuesto o recargo), que es la razón y, en fin, la justificación de ese distinto tratamiento tributario.** Los impuestos que tratan de incentivar la puesta en alquiler de las viviendas agravan la carga tributaria que ya recae sobre la propiedad o la titularidad de determinados derechos sobre los inmuebles con el fin principal de garantizar el derecho a una vivienda digna que establece el art. 47 CE. Ello supone que determinados sujetos, los titulares de viviendas desocupadas, van a asumir una carga tributaria diferente -superior- a la de otros que, por dar ocupación efectiva a su vivienda, no se ven afectados por la imposición extrafiscal. El distinto tratamiento tributario no se explica por la diversidad de capacidades económicas, sino por la realización de una determinada conducta contraria a la finalidad extrafiscal pretendida, que se ha incorporado en el presupuesto de hecho del tributo.

DECIMOCTAVA.— **El juicio constitucional de igualdad tributaria (art. 31.1 CE) derivado de la aplicación de una carga tributaria diferente por motivos extrafiscales resulta errado e insuficiente.** De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, en materia tributaria, el juicio de igualdad teóricamente requiere la constatación de que, efectivamente, el legislador haya otorgado un trato desigual (diferente tributación) a idénticas manifestaciones de capacidad económica para, posteriormente, entrar a valorar si esta diferencia de trato producida por la norma tributaria cuenta con una justificación objetiva y razonable y, en fin, resulta proporcionada a la finalidad perseguida. Sin embargo, del análisis de los distintos pronunciamientos en los que se enjuicia una posible vulneración del principio de igualdad a causa de incrementos de carga tributaria por motivos extrafiscales se desprende, por un

lado, que el juicio de igualdad que en ellos se efectúa resulta errado por cuanto ignora que las discriminaciones enjuiciadas se producen en el concreto ámbito de los tributos, lo que implica que el juicio de comparabilidad ha de efectuarse estrictamente desde el punto de vista de la concreta capacidad económica gravada y, por tanto, sin tomar en consideración, para establecer la homogeneidad o no de los términos de comparación, aspectos relativos al uso o destino del bien, relacionados, en fin, con la finalidad extrafiscal perseguida. Y, por otro lado, del estudio jurisprudencial se infiere que la finalidad extrafiscal de una medida tributaria se considera, prácticamente de forma automática, justificación objetiva y razonable de la disparidad de trato, lo que impide entender vulnerado el principio de igualdad tributaria, evidenciando que no resulta difícil superar este control de constitucionalidad, pues basta que dicha finalidad constituya un fin constitucionalmente legítimo y, en fin, que la desigualdad guarde coherencia con él, sin necesidad de entrar a analizar la proporcionalidad del trato desigual.

DECIMONOVENA.— Cuando se utiliza el tributo para fines extrafiscales es necesario reforzar el control de constitucionalidad del respeto al principio de igualdad tributaria mediante la observancia de la exigencia de la proporcionalidad. A nuestro entender, la integración de las exigencias del principio de proporcionalidad en el contenido del principio de igualdad se consigue si se dota de virtualidad las exigencias ya presentes en la doctrina constitucional relativa a este último principio y, por consiguiente, se vela efectivamente por que las consecuencias del tratamiento desigual sean *adecuadas y proporcionadas* a la finalidad extrafiscal perseguida por el tributo. De modo que la legitimidad de la distinta tributación de idénticas manifestaciones de capacidad económica dependería de que la diferencia de trato resultase idónea o adecuada para la consecución de un fin constitucionalmente legítimo, es decir, que resultase coherente con una finalidad extrafiscal amparada en la Constitución, la cual debería encontrar reflejo suficiente en los elementos centrales de la estructura del tributo (medida-fin); y de que el resultado derivado de la diferencia de trato (incremento de la carga tributaria) no resultase manifiestamente desproporcionado en relación con la finalidad extrafiscal pretendida (medida-resultado-fin).

VIGÉSIMA.— La finalidad extrafiscal justifica las discriminaciones que en su virtud se producen en el seno de los impuestos de ordenación, pues esas desigualdades de trato que encuentran explicación en ella son aquellas necesarias -en el sentido de *adecuadas o idóneas*- para orientar la configuración del tributo hacia su cumplimiento. Si lo que persigue el impuesto extrafiscal es desincentivar una determinada conducta, la carga tributaria deberá recaer exclusivamente sobre aquellos sujetos que adoptan tal comportamiento indeseado, lo que inexorablemente supone un trato tributario diferente respecto de quienes, manifestando la misma capacidad económica, cumplen el fin perseguido por el impuesto y, por ello, quedan al margen del gravamen, ya sea a través de la propia definición -en términos positivos- del hecho

imponible del impuesto o del establecimiento de supuestos de no sujeción o exención. Así pues, estamos convencidos de que se vulnera el principio de igualdad tributaria recogido en nuestro art. 31.1 CE cuando, en el marco de un impuesto extrafiscal que persigue disuadir del incumplimiento de la función social de la propiedad de vivienda que tiene lugar por desocupación, quedan gravados determinados sujetos, perfectamente identificables, que no dan uso habitacional efectivo a la vivienda por *causa ajena a su voluntad*. La consecuencia jurídica derivada de la diferencia de trato, que no es otra que el incremento de la carga tributaria de estos sujetos, no resulta idónea o adecuada para la consecución del fin legítimo que persigue el tributo, que es garantizar el derecho a una vivienda digna y adecuada proclamado en el art. 47 CE. Dicho de otro modo, el incremento de gravamen en que consiste el diferente tratamiento no es susceptible de conseguir el cumplimiento de la finalidad extrafiscal perseguida, sencillamente porque no existe conducta inconveniente que pueda ser incentivada en tal dirección en la medida en que la voluntad del sujeto en cuestión es dar uso residencial al inmueble. Y esta circunstancia, a mayor abundamiento, supone que la injerencia que produce la correspondiente carga tributaria en el derecho de propiedad del obligado tributario resulta arbitraria y, por tanto, ilegítima, vulnerándose así el contenido esencial del derecho de propiedad (arts. 33 y 53.2 CE).

VIGESIMOPRIMERA.— La proporcionalidad del diferente trato que se produce por motivos extrafiscales requiere la relajación de las exigencias dimanantes del principio de capacidad económica como *criterio o medida de la imposición*. Resulta fácil confundir la prohibición de que una determinada categoría de contribuyentes soporte una carga tributaria excesiva o desmedida en relación con el fin extrafiscal perseguido con el contenido del principio de no confiscatoriedad. Sin embargo, se trataría de límites autónomos, ya que entendemos que sería posible que un tributo resultase desproporcionado en relación con la finalidad extrafiscal perseguida sin llegar a resultar confiscatorio. La diferencia radica, pues, en que, cuando se trata del principio de igualdad tributaria, la cuestión no es determinar la proporcionalidad de la injerencia en el derecho de propiedad, sino la proporcionalidad de la diferente carga tributaria.

Consideramos, en suma, que para que el principio de igualdad tributaria quede a salvo es necesario que exista una adecuada relación de proporcionalidad entre la carga tributaria -que un grupo de contribuyentes soporta, respecto de otros que ostentan la misma capacidad económica- y el comportamiento contrario al fin extrafiscal, en el sentido de que la primera aumente conforme más intenso o perjudicial sea el segundo (siempre dentro de los límites impuestos por los principios de capacidad económica como fundamento de la imposición y no confiscatoriedad). Y ello, a la postre, no implica otra cosa que la necesaria relajación o, incluso, inobservancia del principio de capacidad económica como criterio de cuantificación de la carga tributaria. En definitiva, la finalidad extrafiscal no solo brinda justificación al criterio que diferencia entre iguales

manifestaciones de capacidad económica, también al criterio ajeno a la capacidad económica seleccionado por el legislador para modular la carga tributaria del tributo, siendo ello, además, necesario, para conseguir la adecuación de su estructura jurídica a la finalidad no contributiva y, en fin, para lograr la proporcionalidad de la exacción extrafiscal.

VIGESIMOSEGUNDA.— La extrafiscalidad constituye un factor crucial para superar los límites que imponen a las CC.AA. los apartados 2 y 3 del art. 6 LOFCA. De acuerdo con la doctrina constitucional, dicho precepto no impide que los impuestos controvertidos recaigan sobre la misma materia o riqueza imponible si ésta se grava de manera distinta en sendas estructuras jurídicas. Por consiguiente, en la práctica, es difícil que no se supere el límite del art. 6 LOFCA si el fin extrafiscal del tributo se encuentra debidamente plasmado en sus elementos esenciales. Y ello es algo que se ha podido comprobar en este trabajo, donde se muestra que, a la luz de la jurisprudencia constitucional, ninguno de los impuestos autonómicos establecidos *ad hoc* para desincentivar la desocupación de las viviendas (los impuestos catalán y valenciano sobre las viviendas vacías y, de entenderse un tributo propio, el canon anual vasco de vivienda deshabitada) plantearía problemas de constitucionalidad por infringir las prohibiciones de doble imposición en él contenidas.

En última instancia, la conclusión anterior significa que dicho límite se está flexibilizando, permitiendo la acumulación sobre una misma manifestación de capacidad económica de tantos tributos como finalidades extrafiscales pretendan perseguir las Comunidades Autónomas, lo que puede dar lugar a una situación de sobreimposición claramente confiscatoria para el contribuyente. Por esta razón, pensamos que esta flexibilización de las limitaciones que contiene el art. 6 LOFCA, a causa de la extrafiscalidad del tributo, ha de verse necesariamente reforzada mediante la escrupulosa observancia de los principios de capacidad económica -como fundamento de la imposición- y no confiscatoriedad que proclama el art. 31.1 CE, es decir, teniéndose muy presente -por el legislador, en primer lugar-, que todo tributo, ya sea fiscal o extrafiscal, grava una manifestación de capacidad económica, que ha de poder identificarse nítidamente en la estructura del mismo. Y, por otro lado, que la acumulación de tributos sobre esa misma capacidad económica puede llegar a generar un resultado confiscatorio en el caso concreto, es decir, para el contribuyente en cuestión.

VIGESIMOTERCERA.— La interdicción de confiscatoriedad es la última garantía frente a la flexibilidad que introduce la extrafiscalidad del tributo en el canon de enjuiciamiento constitucional del art. 6 LOFCA. A nuestro entender, las prohibiciones de doble imposición contenidas en el citado precepto si bien garantizan la existencia de un «sistema» tributario, en la medida en que con ellas se evitan duplicidades y se consigue un conjunto coherente y ordenado de tributos, no constituyen garantía suficiente de que dicho sistema sea *justo* en los términos exigidos por el art. 31.1 CE. La

garantía última frente a una plurimposición que, acorde con los apartados 2 y 3 de la LOFCA, pueda suponer una carga tributaria desproporcionada para el contribuyente no es otra que *la interdicción de confiscatoriedad* que establece el art. 31.1 CE. Y ello por el motivo de que, en términos del principio de no confiscatoriedad, lo que importa es la capacidad económica gravada, únicamente, con independencia de cómo se grave y de para qué se grave, pues de lo que se trata es de impedir su agotamiento.

VIGESIMOCUARTA.— El «objeto imponible» o la capacidad económica efectivamente gravada a través de la estructura del tributo es el elemento clave para determinar la existencia de doble imposición y el alcance de la misma. A este respecto, no se puede perder de vista que el contribuyente es uno y una es también la capacidad económica que manifiesta, por más que sean diversos los entes públicos exactores y los fines que persiguen los distintos impuestos. Así pues, cuando un mismo sujeto se ve obligado a pagar dos o más impuestos por un mismo presupuesto de hecho lo que procede es verificar, en última instancia, que la acumulación de tributos no suponga el agotamiento -ni la sustracción de la mayor parte, añadiríamos nosotros- de la capacidad económica revelada. Capacidad económica ésta que, por lo que respecta a la imposición sobre la vivienda vacía, -insistimos, de nuevo- no es distinta de la ya gravada por impuestos, de naturaleza patrimonial, principalmente recaudatorios, a saber: la renta potencial o el rendimiento que, por su propia naturaleza, podría generar todo inmueble.

VIGESIMOQUINTA.— Es necesario recurrir a una magnitud extranormativa para valorar la existencia de una carga tributaria excesiva y, en fin, la vulneración de la prohibición constitucional de confiscatoriedad, cuando la base imponible del tributo no cuantifica de manera exacta la capacidad económica gravada al atender a aspectos relacionados con la finalidad extrafiscal. En el caso de los impuestos extrafiscales, la inobservancia del principio de capacidad económica como medida o parámetro de la imposición será señal de que el impuesto se encuentra orientado a la consecución de la finalidad extrafiscal perseguida. Sin embargo, el hecho de que su base imponible constituya una magnitud que trata de medir la intensidad del incumplimiento de la finalidad extrafiscal perseguida y no la riqueza objeto de tributación, no solo dificulta la labor de valorar si el contribuyente soporta una carga tributaria excesiva debido a la exacción del impuesto en particular, también complica la determinación de la carga tributaria total que un mismo sujeto asume por la concurrencia del impuesto extrafiscal con otros impuestos que gravan la misma manifestación de capacidad económica. Y ello porque dicho cometido requiere conocer qué porción de la capacidad económica revelada por el titular del deber de contribuir es objeto de detracción, y aquella, como acabamos de indicar, es posible que no se cuantifique *ope legis*. En tal caso, la única forma de ponderar si existe un justo equilibrio o una relación razonable de proporcionalidad entre la carga tributaria soportada y la capacidad económica manifestada por el contribuyente pasa por acudir a una magnitud

extranormativa -que podrá ser una renta real o una renta potencial dependiendo de la manifestación de riqueza gravada- no contemplada en la concreta regulación legal del tributo.

VIGESIMOSEXTA.— **Es posible constatar que es excesiva la carga fiscal que recae sobre la vivienda vacía cuando se toma como parámetro de referencia la renta que es susceptible de generar el inmueble.** En nuestro caso, para poder pronunciarnos sobre si la vivienda vacía es objeto de una *carga tributaria excesiva* por el efecto combinado de la imposición específica sobre las viviendas desocupadas y el resto de figuras impositivas que, con fines principalmente recaudatorios, recaen también sobre la titularidad de estos inmuebles, habría que seleccionar un impuesto recaudatorio cuya base imponible estuviese constituida por una magnitud coherente con el objeto de la imposición, con la que se pudiera contrastar el resultado de sumar las cuotas tributarias de todas aquellas figuras impositivas que gravan la titularidad de tal inmueble y que ha de soportar un mismo sujeto en un determinado periodo impositivo. Aunque a tal efecto debiera ser la base imponible del IBI el parámetro de referencia para valorar la carga tributaria total que pesa sobre una misma vivienda vacía, entendemos que dicha magnitud, al estar constituida por el valor catastral del inmueble, no casa con el razonamiento que hemos defendido en este trabajo, consistente en entender que la capacidad económica que fundamenta y legitima la imposición patrimonial inmobiliaria no es la presunta ganancia que podría derivarse de la venta del inmueble sino la renta que el elemento patrimonial es susceptible de producir en el momento actual, la genere o no. Por tanto, no sería el valor catastral, sino la renta catastral del inmueble, la magnitud adecuada para medir esa capacidad económica potencial que habría de tenerse en cuenta para determinar los efectos confiscatorios de la imposición.

En consecuencia, nos hemos visto abocados a servirnos del modo de cuantificación empleado en el régimen especial de la imputación de rentas inmobiliarias que regula el art. 85 LIRPF a los meros efectos de evidenciar que, si se toma como referencia la renta potencial que es susceptible de generar anualmente el inmueble, no resulta difícil constatar que la carga tributaria que pudiera recaer sobre una vivienda vacía titularidad de una persona física absorbería y superaría holgadamente un rendimiento que, además, por su carácter potencial, no exige contraste con la realidad -siendo, de hecho, inexistente-, con el consiguiente riesgo de enajenación del propio bien inmueble -objeto material de la imposición y fuente de la capacidad económica gravada- en caso de falta de liquidez para el pago.

VIGESIMOSÉPTIMA.— **El principio de «división en la mitad», en nuestra opinión, constituye un criterio válido y necesario para valorar la proporcionalidad de la injerencia en el derecho de propiedad que produce tanto la exigencia de un impuesto en particular como la acumulación de figuras impositivas sobre la misma manifestación de capacidad económica.** Si se admite constitucionalmente que la

capacidad económica potencial puede ser fundamento de la imposición, su agotamiento o superación no puede sino suponer una palmaria quiebra del principio de no confiscatoriedad y una injerencia manifiestamente desproporcionada en el derecho de propiedad del contribuyente. A mayor abundamiento, a nuestro juicio, la carga tributaria debería respetar el llamado principio de «división en la mitad» y no debería suponer mucho más del 50% de ese rendimiento neto potencial tanto por lo que se refiere a cada tributo en particular como a la concurrencia de todos ellos.

Esta conclusión, a la postre, nos conduce a señalar que de la investigación llevada a cabo en este trabajo se infiere que la mayor dificultad con la que se encuentra la exigencia de tributos como consecuencia de la desocupación de la vivienda no es, como suele comúnmente pensarse, la capacidad económica como *fundamento* de la exacción o como *criterio de cuantificación de la carga tributaria*, sino la capacidad económica como *límite* a la imposición o, lo que es lo mismo, el mayor óbice se halla en la prohibición de desproporción de la carga tributaria en relación con la capacidad económica manifestada.

VIGESIMOCTAVA.– Corolario final: la capacidad económica es el principal límite y factor distintivo de la imposición empleada como consecuencia jurídica aflictiva por la desocupación de la vivienda. El legislador, a la hora de establecer un nuevo impuesto extrafiscal, ha de tener presente en todo momento que lo que está regulando es una medida que supone el cumplimiento de una de las funciones sociales de la propiedad, cual es el deber de contribuir. El legislador ha de ser consciente, por tanto, del alcance del instrumento tributario como medida para garantizar el acceso a una vivienda digna y adecuada. Un alcance delimitado por la propia capacidad económica que legitima la exacción, la cual no solo ha de existir (la desocupación por sí misma nunca podría ser el fundamento o la justificación del deber de contribuir), además, no se puede agotar, so pena de vulnerar, mediante la tributación, el contenido esencial del derecho de propiedad (art. 33 CE). Por ello, entendemos que resulta necesario que en la Ley reguladora de cada figura impositiva se exprese claramente cuál es la capacidad económica efectivamente gravada y que el legislador admita, sin tapujos, que no es distinta la capacidad económica que se grava fundamentalmente por motivos extrafiscales de aquella que es sometida a imposición por otros tributos que recaen sobre la misma materia imponible con un fin recaudatorio principalmente. Además, de ser esto así, resultaría claro que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos sería el fin o, al menos, uno de los fines que se han tenido en cuenta a la hora de establecer y configurar el tributo, y no un mero resultado, pues se evidenciaría que el legislador ha elegido conscientemente un sustrato económico como fuente de la capacidad económica que se detrae para la financiación de las cargas públicas.

Con carácter general, se ha dado excesiva importancia a justificar, en términos de capacidad económica, la imposición extrafiscal. Sin embargo, una vez a salvo el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición, parece que se pierde de vista

que dicha capacidad económica, aunque se difumine en la estructura del tributo, sigue ahí, y *limita*, inevitablemente, el propio *quantum* de la medida elegida por el legislador, que no puede ser excesivo en relación con dicha capacidad económica. Lo anterior, sin embargo, no ocurre con otras prestaciones coactivas que, por no ser expresión del deber de contribuir, no tienen la capacidad económica ni como presupuesto ni como límite de su exacción. Es lógico, por tanto, que el ámbito de actuación del impuesto extrafiscal se sitúe necesariamente en la disuasión de una conducta indeseable pero tolerable, pues, si la necesidad de vivienda fuese tan acuciante que con la medida en cuestión se necesitara impedir la no ocupación de la vivienda a través de un *quantum* considerable con el que lograr la inmediata erradicación de la conducta, no sería el impuesto el instrumento al que se debiera recurrir. Se requeriría una respuesta contundente que, en términos pecuniarios, no debiera verse limitada por la capacidad económica del sujeto.

En nuestro caso, no negamos que sea legítima la utilización del impuesto para combatir la desocupación de la vivienda como cualquier otra medida aflictiva o de carácter negativo (expropiaciones forzosas por incumplimiento de la función social de la propiedad, multas coercitivas, etc.). No obstante, su efectividad está inexorablemente supeditada a la capacidad económica que permite su exigencia, que sirve de presupuesto de la imposición, la cual nunca se podría llegar a agotar -ni en nuestra opinión, absorber sustancialmente- so pretexto de la consecución de la finalidad extrafiscal perseguida, ni por la propia figura impositiva concreta ni por la concurrencia de todas aquellas que, por distintos motivos, acaben recayendo sobre la misma capacidad económica. El fundamento y el límite de la imposición tienen siempre como referencia la capacidad económica manifestada y no la finalidad extrafiscal perseguida, y son idénticos tanto para los impuestos y recargos recaudatorios como para los extrafiscales que recaen sobre la misma materia imponible o, más concretamente, sobre la misma manifestación de capacidad económica.

En este sentido, creemos que resulta fundamental que, dado que los elementos de cuantificación de los impuestos de ordenación generalmente se basan en elementos o criterios ajenos a la capacidad económica manifestada, se establezcan legalmente límites al *quantum* de cada impuesto extrafiscal que tomen aquella capacidad económica como referencia. Estamos pensando, por ejemplo, en un límite que impidiera que la cuota tributaria correspondiente a la figura impositiva extrafiscal pudiera superar un determinado porcentaje del valor catastral del inmueble; porcentaje que, a la luz del razonamiento desarrollado en este trabajo, no debiera suponer mucho más de la mitad de la renta que pudiera generar su arrendamiento. Asimismo, resultaría interesante que se incorporasen límites o topes conjuntos que conectasen las cuotas tributarias de los impuestos objeto de nuestro estudio con las de los impuestos generales sobre la renta, de manera que pudiera imponerse la reducción de la cuota íntegra de los primeros en el caso de alcanzar un determinado porcentaje de la base imponible de los segundos, y ello con el fin de evitar el desprendimiento del elemento patrimonial mismo, habida cuenta de que

las viviendas vacías son inmuebles que no generan rendimientos efectivos con los que hacer frente al pago de la cuota o cuotas tributarias que derivan de los impuestos que gravan su titularidad.

CONCLUSIONS

Without prejudice to the existence of other conclusive ideas of a sectorial nature in this paper, set down below are the general conclusions, which concern, in equal measure, the various tax mechanisms that have been the subject of study. These conclusions embody the core objective of this research, insofar as they are drawn from the joint and systematic interpretation of arts. 33, 47 and 31.1 of the Spanish Constitution (CE), that is, from the conception of the Constitutional Text as a system in which the right to private property of the real estate owner is, as a matter of course, limited due to the constitutional recognition of other rights and duties, such as the right to decent and adequate housing and the duty to contribute to sustaining public expenditure in accordance with the ability to pay evidenced that brings it into being.

ONE.– It follows from case-law established by the Constitutional Court that private property has two aspects: individual and institutional. On the one hand, it is defined as an *individual right*, that is, as a bundle of individual powers over property and, on the other hand, as an *institution* called to meet collective needs through a set of duties and obligations established by law, in consideration of the values or interests of the community, which mean, in the end, a restriction or modelling of the abovementioned proprietary powers. To be specific, the institutional aspect of the right of ownership derives from the social function that each different type of asset is called upon to fulfil. Therefore, it can be concluded that *individual utility* and *social function* are the two elements that define or make up the right to property, the latter being an integral part of that right insofar as it involves a specific delimitation of its content. The obligations and duties into which the social function of property ownership is translated are *legal measures of delimitation* or general regulation of the right of ownership, that is, *intrinsic limits* that restrict, within the framework of the constitutional recognition of other rights, the individual or subjective content announced initially in the first section of art. 33 CE.

TWO.– With regard, specifically, to the right of home ownership, which is the specific type of asset addressed in our research, the right to enjoy decent and adequate housing proclaimed, as a guiding principle, in art. 47 CE, is a hermeneutical element for defining the social function of the ownership of this specific asset. It is the constitutional anchor on which the legislative measures that define the social function of property ownership are sustained and protected by imposing duties and obligations -such as the duty to effectively allocate the dwelling to residential use- that restrict the individual powers inherent in the right to private property of its owner.

THREE.— In our opinion, the legal measures delimiting the right of ownership must be *justified* with a general interest purpose recognised in the Constitution and be *proportionate* to that purpose, so that the substance of this right is seen to be complied therewith. When establishing the duties that define the social function of each type of property, legislators come up against a limit they cannot, in any way, avoid, because it is thus imposed by art. 53.1 CE, namely the substance of the right of ownership. The Constitutional Court has reduced, in general, the substance of the right of ownership to those minimal powers that are individual or disposal-related so that the right of ownership of the asset in question is recognisable at each historical moment and can be effectively exercised. However, in our opinion, the guarantee of compliance with the substance of the right of ownership should not be reduced to the existence of a minimal material content, that is, a minimal economic utility or individual return, since this considerably reduces its scope of protection. The Constitutional Court believes that compliance with the *principle of proportionality*, understood as overstepping the *fair balance* criterion on the basis of the existence of *constitutional justification*, is a restriction for legislators in their work delimiting the right of ownership, regardless of the substance. However, in our opinion, this fair balance criterion should be incorporated into the very guarantee of necessary compliance with its substance. Insofar as they are a legal requirement of proportionality, and in relation to the obligations and burdens imposed on the exercise of a right with economic content -with respect to which the legislator has great freedom when it comes to accommodating the economic exploitation of the asset in question to the general interest it should serve-, the three elements (suitability, necessity and proportionality in the strict sense) that make up the test of proportionality applicable to fundamental right restrictions would not be strictly effective. It suffices, in this case, for the interference that the measure produces in the right of ownership to be appropriate, in the abstract, to achieve the constitutionally legitimate purpose it pursues, and that, to this end, it does not represent a disproportionate or excessive burden for the holder of the right.

FOUR.— The tax, although foreseen as one more legal consequence of non-compliance with the social function of property ownership, does not imply imposition of the legal obligation to give effective residential use to the real estate. This is an important difference with respect to other coercive measures limiting the right of ownership (penalties, forced expropriations for non-compliance with the social function of property ownership, penalty payments, etc.), which are also foreseen as consequences of vacant housing, since these measures are always linked to previously breached mandatory behaviour. Indeed, imposition of these detrimental consequences has led the Constitutional Court to recognise the existence of the duty to give effective residential use to a dwelling even when the latter was not expressly provided for in the regulation being tried. This conclusion, however, could never be inferred from the implementation of a tax—with the appropriate legal framework and consistent with its fiscal nature—,

since its function would simply consist in promoting the effective residential use of housing or, on the contrary, in discouraging the vacating of dwellings by their owners, but without imposing a real duty to allocate the dwelling to residential use. Although it is true that the aim of a non-fiscal tax that accrues to vacant housing is to influence the owners' behaviour by making them shoulder a particular fiscal burden, it is no less true that the taxpayer may decide, ultimately, to renege on the social function of their property, without thereby infringing a specific legal duty or performing any illegal act. In such a case, they would only have realised the taxable event of a tax and, for that reason, they would be required to comply with the main fiscal obligation consisting in paying the applicable tax liability. We believe that it is at this moment, and not before, when the binding force of the exaction of the tax surfaces, that is, the coercive nature within the scope of the tax mechanisms pursuant to our study would be associated with the duty to contribute to public expenditure, but not with the duty to give effective residential use to a dwelling.

FIVE.– The legal admissibility of the behaviour to be discouraged is inherent in the aim of the fiscal measure to raise revenue. In our opinion, a tax cannot be levied on a factual premise that constitutes mandatory behaviour, since this distorts its fiscal nature. We cannot lose sight of the fact that what characterises the tax, since it is a defining element of its constitutional concept, is its aim to raise public revenue: non-fiscal taxes must always have as their function, albeit a secondary one, contribution to the financing of public expenditure, which must always be a purpose and not a mere effect. And this is only achieved when the effective fulfilment of the residential use of the dwelling is not a duty of the owner but an objective pursued by public authorities through their housing policy. The reason is clear: when it comes to compelling compliance with a duty or mandatory behaviour, the necessary tolerance for preservation of the aim to raise public revenue disappears, since, in material terms, this means that the success of the measure consists in immediately achieving zero revenue collection.

SIX.– If the behaviour that gives rise to payment of the tax is not enforced, it is unlikely -theoretically- that the interference produced by the non-fiscal taxation of the owner's power to freely decide on the use or intended purpose of their dwelling will be disproportionate and, therefore, that it will violate the substance of the right of ownership. Taxes on vacant housing are *incentive or stimulus* measures that have the particularity that they are not measures that favour or declare rights, but quite the contrary; they are unfavourable measures for the taxpayer. A non-fiscal tax levied on vacant housing, unlike any other fundamentally intended to generate revenue, impacts -negatively- the right of ownership in two different aspects ensuing from the two objectives that support its exaction: *revenue collection*, which is consubstantial with any fiscal mechanism and which implies interference in the right of ownership consisting in the loss of an amount of money representing a portion of the ability to pay disclosed when

the taxable event takes place; and the *non-fiscal* objective, which is exclusive to taxes that seek to modify behaviours for the sake of satisfying public interests guaranteed in the Constitution and which, in the case of taxes that accrue to vacant housing, mean, through their mere implementation, diminishment of the power of the owner to freely decide the use or intended purpose of the property to the extent that it will have to be effectively occupied if they want to avoid paying the tax. However, it is unlikely that diminishment of the owner's decision-making power will be excessive in relation to the *non-fiscal* objective pursued (guaranteeing the right to decent and adequate housing), since, provided that the tax is properly defined in legal terms and its nature is not covertly non-fiscal, it will not impose any obligation on the home-owner, who, ultimately, has the option of not letting or selling their property, even if such a decision is tied to a negative consequence, as is the payment of a tax. However, although, from the point of view of changing behaviour, the impact on the right of ownership is theoretically minimal for this reason, we believe its substance could be violated if there were really no residential need justifying the implementation of the tax (for example, in the areas that make up what is known as "Empty Spain"); if, in spite of the existence of a certain need for housing, the tax mechanism were legally defined in such a way that it were inappropriate or did not allow the achievement of the constitutionally legitimate objective pursued; or, if the legislator, by trying to impact the property owner's behaviour, caused excessive interference in the power to freely decide its use or intended purpose in relation to the existing need for housing, as may occur when second homes are taxed in municipalities where the residential need is not pressing, thus restricting, in a disproportionate manner, the property owner's opportunity to use it for their own purposes.

SEVEN.—The duty to contribute to public expenditure set forth in art. 31.1 CE is inexorably linked to the right of ownership insofar as it determines one of its defining elements: it constitutes a concrete manifestation of the social function. This constitutional duty becomes, through the legislator, a true obligation whose fulfilment takes place via the payment of the tax liability. When taxation is used as a legal consequence -of a pecuniary nature- of the vacancy of the dwelling, the justification that legitimises the intrusion in the economic sphere of the taxpayer who engages in such behaviour cannot only be to give effect to the right to decent housing as recognised by art. 47 CE; the fiscal measure must also have as its objective -even though it is not the main one- the defrayal of public expenditure. The payment of a non-fiscal tax, like that of any tax primarily intended to generate revenue, has the peculiarity that it represents diminishment of the right of ownership consisting in the partial coercive detraction of the property -understood as utility or ability to pay- which fulfils one of the manifestations of the social function of property ownership, which is, precisely, the duty to contribute to public expenditure.

Ownership, in its individual aspect, consists of a bundle of powers of use and disposal that allow the generation of individual economic utility for the property owner, which translates, in the fiscal sphere, into the ability to pay. And, in its institutional aspect, it entails a duty of solidarity for the sake of a general interest whose realisation requires the relevant public expenditure to whose sustainment it is necessary to contribute through the tax instrument. From the point of view of the right of ownership (art. 33 CE), the duty to contribute to sustaining public expenditure set forth in art. 31.1 CE acts as an internal limit to the right to private property or, what is one in the same thing, it delimits its content in order to fulfil its social function. In short, the existence of ability to pay (or ownership of wealth) and the duty to contribute to public expenditure are, respectively, the basis or assumption (why) and the purpose (what for) of the interference that occurs in that right through taxation. And for this reason, precisely, they are inextricably linked: the duty to contribute to public expenditure can only be fulfilled where there is ability to pay.

EIGHT.—The ability-to-pay and non-confiscation principles are, in our opinion, a realisation of the requirements of the substance of the right of ownership within the tax sphere. Consequently, the substance of the right of ownership may be violated owing to a lack of wealth (that is, due to an absence of justification for the interference) or due to an excessive tax burden (owing to the disproportion of the intrusion). These are autonomous and separable requirements: the former of these constitutional principles guarantees that the partial loss of ownership that occurs on paying the tax is *justified*, since compliance with the duty to contribute to sustaining public expenditure presupposes existence of the ability to pay; whereas the prohibition against confiscation prevents the interference in the right of ownership from being *disproportionate* with respect to the ability to pay previously evidenced, preventing the taxpayer from shouldering an excessive tax burden. Indeed, if, in order to comply with the duty to contribute to public expenditure the entire ability to pay evidenced when the taxable event is realised is exhausted, in the sense that the taxpayer is forced to surrender to the tax creditor the total amount of such ability to pay, we would find ourselves in the presence of a delimitation of ownership whose effects were material expropriation. The payment of the tax would have overstepped what may be required of the owner by virtue of the social function of property ownership and, specifically, of the duty to contribute to public expenditure and, consequently, we would find ourselves in the presence of illegitimate interference in the right of ownership on contravening both the prohibition against confiscation set forth in art. 31.1 CE, as well as the guarantee of the substance of the right of ownership pursuant to art. 53.1 EC with respect to art. 33 CE.

NINE.— Constitutional case-law makes the mistake of confusing tax on potential income with tax on presumed income. In accordance with case-law issued by the Constitutional Court, from the point of view of compliance with the ability-to-pay principle as the basis for taxation, taxes that aim to discourage vacant housing do not raise

questions of constitutionality insofar as they subject to taxation potential income that is waived of the volition of its owner, which could have been obtained if the latter had so wished. However, although case-law established by the Constitutional Court attributes to potential income the meaning of “waived income” or income which, although it could be generated, *is not*, it makes the mistake of equating taxes on the underuse of real estate [ITI (Andalusian tax on underused lands)] and real estate income allocation in the sphere of IRPF [personal income tax]) with fiscal mechanisms (IIVTNU [tax on the increase in the value of urban land] and IAE [trade income tax]) that do not subject to taxation potential, or waived, income but presumed income, that is, *effective, existing or certain* income, quantified through objective methods of quantification. In our opinion, both these tax groups (the IIVTNU and the IAE, on the one hand, and the ITI and real estate income imputed in the IRPF, on the other) evidence a substantial difference that prevents their equivalence, namely: the taxable subject-matter they accrue to, which for the former is the “real” income and, for the latter, the property in question.

TEN.—In our opinion, potential income must be associated with the productivity or potential earning power inherent in all real estate and not only that which remains underused. Constitutional case-law on potential income is questionable insofar as it associates “potential income” with the underuse of the property, when the latter circumstance, strictly speaking, does not in itself disclose any ability to pay. From our point of view, the key lies in understanding that potential income is consubstantial to mere ownership of the real estate, insomuch as *all property, by its very nature, potentially yields profit*. Real estate is able to generate returns regardless of the attitude assumed by its owner, which, in our opinion, is the true ability to pay disclosed by its ownership and which justifies the exaction of taxes that accrue to these capital assets, for two basic reasons: firstly, because we believe that this idea is linked to the constitutional exegesis of the right of ownership (art. 33 CE), from which it follows that the recognisability of this right translates into the existence of minimal powers of use or disposal that enable the generation of *individual economic utility* for the owner of the asset in question, with which to contribute to sustaining public expenditure in this case. And, secondly, because we consider that basing justification for the taxation of the property on the possibility of selling the assets represents a disproportionate constraint on the bundle of individual powers that make up the right of ownership of the owner-taxpayer, who, if they proceeded to carry out such sale, would end up being deprived of the opportunity to use and enjoy the property, as well as of the extraction therefrom of future returns. Furthermore, the conclusion reached is endorsed in Comparative Law, which confirms the link between the taxation of real estate assets and taxes levied on potential income derived from real estate. For these purposes, real estate taxation in France is highly illustrative insofar as the taxes that accrue to real estate do not have as their tax base the sale value of the real estate, but *the return that its lease is estimated to generate annually*. The cadastral rental value not only constitutes the tax base of the *taxe foncière sur les propriétés bâties*, which

would be the equivalent tax on French real estate, but it also serves as the basis for quantifying other taxes that accrue to real estate, such as the *taxe d'habitation* and the *taxe sur les logements vacants*.

ELEVEN.— In our opinion, taxation on potential income is acceptable provided that it is always construed as the potential ability to pay evidenced by ownership of the property or of a specific capital asset. Possession of wealth effectively discloses ability to pay but, although “wealth” and “ability to pay” are closely related concepts, they are not equivalent, interchangeable terms, even though the highest interpreter of the Constitution uses them without distinction. *Wealth*, understood as *taxable subject-matter*, a substratum of taxation, must always be *real (income or assets)*. On the other hand, the *ability to pay* that ensues from that wealth may be *real* (where the manifestation or expression of effectively taxed wealth is the obtaining of *income* or the expenditure of income through *spending*) or *potential* (in the case of the *ownership of capital assets*, due to their *intrinsic potential earning power*). Thus, we advocate a refined intellection of the constitutional doctrine of potential income, consisting of the assumption that what may be potential in nature is not the *taxable subject-matter*, which is the material object of the taxation, but the *economic capacity or ability to pay* deriving from it, where the property or capital assets are the substratum of the taxation.

TWELVE.— The taxable subject-matter of taxes levied on non-compliance with the social function of property is the capital asset itself and not its underuse. This conclusion is the outcome of the conviction that evidence of the ability to pay disclosed upon realisation of these taxes’ taxable event, and which leads us to understand that the ability-to-pay principle has been complied with, is not, as defended by the supreme interpreter of the Constitution, “waived income” or, what is one in the same thing, the non-production of the return that may be generated by a property, but rather, like that of any revenue collection tax -such as the IBI (tax on immovable property) or the IP (wealth tax)- that accrues to real estate assets, the ownership or title of ownership of a specific right that enables a property to be exploited economically. And the foregoing, in the end, is what leads us to defend that, specifically, the special regime for the real estate income allocation entails nothing more than taxation of the ownership of certain unproductive real estate assets, whose continuation within the realm of personal income tax (IRPF) is not appropriate on the grounds of internal inconsistency: it accrues to a taxable subject-matter unrelated to that of this tax. The material object of the taxation is not the income generated by the properties seen to be taxed -because this does not actually exist- but the assets themselves.

THIRTEEN.— Insofar as there is one single economic reality, ability-to-pay indices are inevitably common to both non-fiscal taxes and to those primarily intended to raise revenue: any tax whose taxable subject-matter is real estate will be

levied on the economic capacity demonstrated by its ownership. Consequently, from the outset, we must assume that, as a matter of course, double taxation is incurred by non-fiscal taxes along with those mainly intended to generate revenue, which will be in line with the Constitution as long as it does not constitute “uncoordinated double taxation”, which is what is strictly prohibited by art. 6.2 and 3 of Law on the Financing of the Autonomous Communities (LOFCA), and insofar as it does not cause a confiscatory outcome for the taxpayer, violating the prohibition against confiscation set forth in art. 31.1 CE.

FOURTEEN.— The difference between non-fiscal taxes and fiscal taxes that accrue to real estate is not evidence of the ability to pay liable for taxation but the *priority ratio* whereby it is taxed, in other words, what differs is the *main objective pursued by these respective taxes*. Therefore, when the intention of the legislator is to increase the tax burden of the owners of certain properties that are not monetised in order to achieve their appropriate economic optimisation or to ensure they are allocated to a specific use, such as a residential one, the justification for such a tax aggravation does not lie in the existence of an autonomous or additional ability to pay, but rather in the non-fiscal objective of the tax. To be specific, vacant housing does not disclose greater ability to pay, but it may justify the aggravation of the tax burden of the person who engages in such behaviour.

FIFTEEN.— The non-fiscal objective is the cause and the objective and reasonable justification for the different perspective from which the economic capacity evidenced is taxed and, ultimately, for the easing of the requirements arising from the ability-to-pay principle as a *criterion* or *measure* of taxation. The main objective of a tax, understood as the ratio or goal of its exaction, will determine the manner of taxation of the evidence of ability to pay, which justifies such taxation. A tax whose main objective is to change specific taxpayer behaviours or situations regarded as undesirable, such as vacant housing, even though it taxes -as does a tax that primarily seeks to finance public charges- ownership of certain capital assets, must have, since it is thus required by constitutional case-law itself, a structure targeted at achieving the objective it claims to pursue. This inevitably implies that the presence of the ability to pay is eclipsed in the structure of the tax and, specifically, that it loses prominence as a criterion for adjusting the tax burden. Consequently, the non-fiscal objective of the tax has its sphere of action in the second aspect of the ability-to-pay principle, in other words, when it operates as a measure of taxation, entailing an easing or even a breach of its requirements, since the tax burden ceases to be quantified according to the said ability and is quantified on the basis of other principles or purposes that are also constitutionally guaranteed. However, even if within the framework of these taxes there is a break -a justifiable one- in the link between the concrete manifestation of the ability to pay taxed and the elements used to quantify the tax, the ability to pay evidenced will never be

completely ignored as it will continue to be the foundation and limit of the taxation, in other words, insofar as both the ability-to-pay principle as a basis for the taxation and the non-confiscation principle will continue to operate fully.

SIXTEEN.— *Non-compliance with the social function of property ownership cannot be associated with the basis for taxation since such non-compliance is not the assumption for the taxation or the necessary requirement for the materialisation of the duty to contribute to the financing of public charges.* It is not appropriate to confuse the *basis for the taxation or the reason for the taxation* -for all taxation-, which will always be prior demonstration of a specific ability to pay, with its *main objective*, which may be contributing to sustaining public expenditure or any another purpose shielded by our Constitution (provided that the aim to raise revenue is maintained, although in the background). From our point of view, the basis for the taxation is the necessary assumption that prevents the interference in the taxpayer's right of ownership causing the taxation from being illegitimate owing to a lack of justification (without ability to pay there is no duty to contribute to public expenditure). Realisation of the social function of property ownership constitutes the very basis for the taxation (the duty to contribute to public expenditure is but one manifestation of the social function of property ownership), but not its *non-compliance*. Failure to comply with the social function of property ownership is not the assumption for the taxation, it is the assumption for the interference produced in the right of ownership by any afflictive measure that is decided as a legal consequence of such behaviour, and which includes non-fiscal taxation. Therefore, where a tax mechanism is used as a negative consequence of such non-compliance, as a matter of course, the basis or assumption for the exaction is *twofold*: firstly, the existence of wealth is essential (as the basis for all taxation), but, in addition, the occurrence of behaviour that is detrimental to the social function of property ownership is necessary (as a basis or assumption for the enforcement of any negative measure foreseen as a consequence of the said behaviour). Lastly, this second basis is what legitimises the re-taxation of an economic capacity that has already been taxed on revenue collection grounds, and therefore serves as a differentiating factor between identical manifestations of ability to pay.

SEVENTEEN.— *Housing vacancy must be understood as an index unrelated to the economic capacity that is used as a differentiating factor between equal manifestations of ability to pay, and which relates to the main objective of the tax measure (tax or surcharge), which is the reason and, ultimately, the justification for this different tax treatment.* Taxes that aim to stimulate home letting aggravate the tax burden that already accrues to property or to the ownership of certain rights over real estate for the main purpose of guaranteeing the right to decent housing set forth in art. 47 CE. This means that certain taxpayers, the owners of unoccupied dwellings, are going to assume a different tax burden -higher- than that of others who, by giving effective

occupation to their dwelling, are not affected by this non-fiscal taxation. This different tax treatment cannot be explained by diverse abilities to pay, but by engagement in specific behaviour contrary to the intended non-fiscal objective, which has been incorporated into the taxable event of the tax.

EIGHTEEN.– The constitutional judgment of equal distribution of public burdens (art. 31.1 CE) resulting from enforcement of a different tax burden for non-fiscal reasons is misguided and insufficient. In accordance with constitutional case-law, in tax matters, a judgment of equal fiscal treatment theoretically requires confirmation that, indeed, the legislator has granted unequal treatment (different taxation) to identical manifestations of ability to pay in order to subsequently assess whether this difference in treatment produced by tax regulations has an objective and reasonable justification and, ultimately, is proportionate to the objective pursued. However, from an analysis of the different rulings in which a possible violation of the principle of equal treatment is prosecuted due to increases in the tax burden on non-fiscal grounds, it can be deduced, on the one hand, that the equity judgment made in them is misguided insofar as it ignores the fact that the discriminations prosecuted occur within the specific sphere of taxes. The foregoing implies that the judgment of comparability must be made strictly from the point of view of the specific ability to pay taxed and, therefore, without taking into consideration -in order to establish the consistency or not of the terms of comparison- aspects relating to the use or intended purpose of the property, linked, ultimately, to the non-fiscal objective pursued. And, on the other hand, it can be inferred from an examination of case-law that the non-fiscal objective of a tax measure is regarded, almost automatically, as objective and reasonable justification for disparate treatment. The foregoing prevents any understanding that the principle of equal fiscal treatment has been breached, evidencing that it is not difficult to pass this constitutionality check, since it suffices for the said objective to be a constitutionally legitimate purpose and, ultimately, for the inequality to be consistent therewith, without the need for any analysis of the proportionality of the unequal treatment.

NINETEEN.– When a tax is used for non-fiscal purposes, the review of constitutionality of the compliance with the principle of equal fiscal treatment must be reinforced by observing the proportionality requirement. In our opinion, the incorporation of the requirements of the principle of proportionality into the contents of the principle of equal fiscal treatment is achieved if a real importance is afforded to the requirements already in place in the constitutional doctrine of this latter principle and, therefore, it is effectively guaranteed that the consequences of the unequal treatment are *appropriate and proportionate* to the non-fiscal objective pursued by the tax. In this way, the legitimacy of the varying taxation of identical manifestations of ability to pay would depend on the difference in treatment being suitable or appropriate for the achievement of a constitutionally legitimate purpose, in other words, that it were consistent with a non-

fiscal objective shielded by the Constitution, which should be amply reflected in the key elements of the tax structure (measure-purpose); and that the outcome ensuing from the difference in treatment (an increase in the tax burden) were not manifestly disproportionate to the intended non-fiscal objective (measure-outcome-purpose).

TWENTY.— The non-fiscal objective justifies the discriminations that, by its virtue, occur within the realm of taxes on behaviour, since those inequalities of treatment whose explanation lies in such objective are the ones that are necessary -in the sense of *appropriate or suitable*- to guide the elaboration of the tax towards its compliance. If the aim of the non-fiscal tax is to discourage specific behaviour, the tax burden must fall exclusively on those taxpayers who adopt such unwanted behaviour, which inexorably implies different tax treatment with respect to those who, evidencing the same ability to pay, fulfil the purpose pursued by the tax and, therefore, are excluded from the charge, either through the definition itself -in positive terms- of the taxable event or the determination of cases of absence of liability or exemption. Thus, we are certain that the principle of equal fiscal treatment set down in our art. 31.1 CE is breached where, within the framework of a non-fiscal tax that seeks to dissuade non-compliance with the social function of home ownership on vacancy grounds, taxes are levied on particular perfectly identifiable taxpayers who do not give effective residential use to the dwelling *for reasons beyond their control*. The legal consequence resulting from the difference in treatment, which is none other than an increase in these taxpayers' tax burden, is not suitable or appropriate to achieve the legitimate purpose pursued by the tax, which is to guarantee the right to decent and adequate housing promulgated in art. 47 CE. In other words, the tax increase embodied in the different treatment is unlikely to achieve compliance with the non-fiscal objective pursued, quite simply because there is no inconvenient behaviour that can be stimulated in that direction insofar as the wish of the taxpayer in question is to use the property for residential purposes. And this circumstance, moreover, means that the interference produced by the applicable tax burden on the right of ownership of the taxpayer is arbitrary and, therefore, illegitimate, thus violating the substance of the right of ownership (arts. 33 and 53.2 EC).

TWENTY-ONE.— The proportionality of the different treatment that occurs on non-fiscal grounds calls for an easing of the requirements resulting from the ability-to-pay principle as a *criterion or measure* of taxation. It is easy to confuse the prohibition against a specific taxpayer category shouldering an excessive or disproportionate tax burden in relation to the non-fiscal purpose pursued with the contents of the non-confiscation principle. However, these would be autonomous limits, since we believe a tax may be disproportionate in relation to the non-fiscal objective pursued without becoming confiscatory. The difference lies, then, in the fact that, when it comes to the principle of equal fiscal treatment, the question is not to determine the proportionality of the interference in the right of ownership, but the proportionality of the

different tax burden. In short, we believe that in order to safeguard the principle of tax equity, there must be an appropriate relationship of proportionality between the tax burden -which is borne by one group of taxpayers compared to others who have the same ability to pay- and the behaviour contrary to the non-fiscal purpose, in the sense that the former increases as the latter becomes more intense or detrimental (always within the limits imposed by the ability-to-pay as the basis for taxation and non-confiscation principles). And the foregoing, at the end of the day, implies nothing more than the necessary easing or, even, non-observance of the ability-to-pay principle as a criterion for quantifying the tax burden. To sum up, the non-fiscal objective not only provides justification for the criterion that differentiates between equal manifestations of the ability to pay, but also for the criterion unrelated to the ability to pay chosen by the legislator to adjust the fiscal burden of the tax, which is, moreover, necessary in order to ensure adjustment of its legal structure to the non-fiscal objective and, ultimately, to achieve the proportionality of the non-fiscal exaction.

TWENTY-TWO.– The existence of non-fiscal aspects in the structure of the regional tax is a crucial factor for overcoming the limits imposed on the Autonomous Communities by sections 2 and 3 of art. 6 of the Law on the Financing of the Autonomous Communities (LOFCA). In accordance with constitutional doctrine, this precept does not prevent controversial taxes from being levied on the same subject-matter or taxable wealth if it is taxed differently in each legal structure. Therefore, in practice, it is difficult not to overstep the limit of art. 6 LOFCA if the non-fiscal purpose of the tax is duly embodied in its key elements. And this is something that has been confirmed in this paper, where it is shown that, in the light of constitutional case-law, none of the regional taxes implemented *ad hoc* to discourage vacant homes (Catalan and Valencian taxes on empty housing and, if understood as a regional own tax, the Basque annual uninhabited dwelling levy) would raise constitutionality problems on infringing the double taxation prohibitions contained in the aforementioned article.

Ultimately, the aforementioned conclusion means that the said limit is becoming more flexible, allowing the accumulation on the same evidence of ability to pay of as many taxes as non-fiscal objectives as the Autonomous Communities intend to pursue, which may give rise to a situation of clearly confiscatory over-taxation for the taxpayer. For this reason, we believe that this easing of the limitations contained in art. 6 LOFCA, owing to the non-fiscal nature of the tax, must, as a matter of course, be reinforced through strict observance of the principles of ability to pay -as the basis for taxation- and of non-confiscation promulgated in art. 31.1 CE; in other words, bearing in mind -by the legislator, in the first place- that every tax, whether fiscal or non-fiscal, is levied on evidence of ability to pay, which must be clearly identified in its structure. And, on the other hand, that the accumulation of taxes on that same economic capacity may lead to a confiscatory outcome in a particular case, that is, for the taxpayer in question.

TWENTY-THREE.– Prohibition on confiscation is the ultimate guarantee against the flexibility introduced by the non-fiscal aspects of the tax in the constitutional procedure criterion of art. 6 LOFCA. In our opinion, the prohibitions against double taxation contained in the aforementioned precept, although they guarantee the existence of a tax “system” insofar as they prevent duplication and ensure a consistent, ordered set of taxes, do not provide sufficient guarantee that the said system is *fair* under the terms pursuant to art. 31.1 CE. The ultimate guarantee against multiple taxation which, in accordance with sections 2 and 3 of the LOFCA, may lead to a disproportionate tax burden on the taxpayer is none other than the *prohibition against confiscation* set forth in art. 31.1 CE. And the foregoing because, in terms of the non-confiscation principle, what matters is solely the economic capacity taxed, regardless of how it is taxed and for what reason it is taxed, when it is a question of preventing its exhaustion.

TWENTY-FOUR.– The “taxable item” or the economic capacity effectively taxed through the tax structure is the key element for determining the existence of double taxation and its scope. In this regard, we cannot lose sight of the fact that there is only one taxpayer and that they only evidence one ability to pay, however diverse the exacting public entities and the objectives pursued by the different taxes may be. Thus, when the same taxpayer is forced to pay two or more taxes for the same factual assumption, the appropriate thing to do is to verify, ultimately, that the accumulation of taxes does not lead to the exhaustion -or, we would add, the deduction of the greater portion- of the ability to pay disclosed; an ability to pay which, with regard to the taxation of vacant housing -we insist once again- is no different from the ability already taxed mainly via charges on wealth intended to generate revenue, namely: potential income or the return which, by its very nature, could be generated by any real estate.

TWENTY-FIVE.– We have to resort to a non-regulatory indicator in order to assess the existence of an excessive tax burden and, ultimately, breach of the constitutional prohibition against confiscation, where the taxable base of the tax does not accurately quantify the ability to pay taxed when taking into consideration aspects relating to the non-fiscal objective. In the case of non-fiscal taxes, failure to observe the ability-to-pay principle as a measure or parameter of taxation will be a sign that the tax is geared towards achieving the non-fiscal objective pursued. However, the fact that its tax base is an indicator that aims to measure the degree of non-compliance with the non-fiscal objective pursued and not the wealth liable for taxation, not only hinders the task of assessing whether the taxpayer shoulders an excessive tax burden due to the exaction of the tax in particular, but it also complicates the determination of the total tax burden which the same taxpayer assumes due to the concurrence of the non-fiscal tax with other taxes that are levied on the same evidence of ability to pay. And this is because the said task requires knowing what portion of the ability to pay demonstrated by the bound taxpayer is subject to deduction, and which, as we have just stated, may not

be quantified *ope legis*. In such a case, the only way of assessing whether there is a fair balance or a reasonable relationship of proportionality between the tax burden borne and the ability to pay evidenced by the taxpayer is to resort to a non-regulatory magnitude -which may be real income or potential income depending on the evidence of wealth taxed- not provided for in the specific legal regulation of the tax.

TWENTY-SIX.– We can confirm that the tax burden that falls on vacant housing is excessive when the income the property is likely to generate is taken as a reference parameter. In our case, in order to be able to express an opinion on whether *the tax burden on an empty dwelling is excessive* due to the combined effect of the specific taxation on vacant housing and other tax mechanisms that, mainly for revenue collection purposes, also accrue to the ownership of these properties, a fiscal tax would have to be selected whose tax base comprised an indicator consistent with the object of the taxation with which we could compare the result of adding together the tax liabilities of all those tax mechanisms levied on the ownership of the said property, and which have to be borne by the same taxpayer in a specific fiscal period. Although, for this purpose, the tax base of the IBI (tax on immovable property) should be the reference parameter for assessing the total tax burden weighing on the same vacant dwelling, we believe that this indicator, on comprising the cadastral value of the real estate, does not fit with the rationale we have defended in this paper, consisting in understanding that the ability to pay that supports and legitimises the taxation of real estate assets is not the presumed earnings that might result from the sale of the property, but rather the income that the capital asset is likely to produce at the present time, whether generated or not. Therefore, the appropriate indicator for measuring the potential ability to pay that would have to be taken into account in order to determine the confiscatory effects of the taxation would not be the cadastral value, but the cadastral income from the property.

As a consequence, we have been compelled to apply the quantification method used in the special regime for the imputation of real estate income regulated by art. 85 LIRPF (Personal Income Tax Act) for the sole purpose of showing that, if the potential income that the property is likely to generate annually is taken as a reference, it is not difficult to verify that the tax burden that may fall on a vacant dwelling owned by a natural person would easily absorb and surpass a return which, moreover, owing to its potential nature, does not need contrasting with reality -as it is, in fact, non-existent-, with the consequent risk of the sale of the real estate itself -the material object of the taxation and the source of the ability to pay taxed- in the event of an absence of liquidity for payment.

TWENTY-SEVEN.– In our opinion, the “split in half” principle is a valid and necessary criterion for assessing the proportionality of the interference in the right of ownership produced by both the enforcement of a particular tax and the accumulation of tax mechanisms on the same evidence of ability to pay. If it is constitutionally accepted that potential economic capacity may be the basis for taxation,

exhausting or exceeding such ability can only mean a blatant breach of the non-confiscation principle and a manifestly disproportionate interference in the taxpayer's right of ownership. Furthermore, in our opinion, the tax burden should comply with the so-called "split in half" principle and should not account for much more than 50% of that potential net return, both in terms of each particular tax and the concurrence of all of them.

Ultimately, this conclusion leads us to underscore that the research conducted in this paper concludes that the greatest difficulty encountered in housing vacancy tax enforcement is not, as commonly thought, economic capacity as a *basis* for the exaction or as a *criterion for quantifying the tax burden*, but economic capacity as a *limit* for taxation or, what is one in the same thing, the greatest obstacle is found in the prohibition against disproportion in the tax burden in relation to the ability to pay evidenced.

TWENTY-EIGHT.– Final corollary: economic capacity is the main limit and distinguishing factor of taxation used as an afflictive legal consequence of vacant housing. Legislators, when creating a new non-fiscal tax, must bear in mind at all times that what they are regulating is a measure that assumes compliance with one of the social functions of property ownership, which is the duty to contribute to public expenditure. The legislator must be aware, therefore, of the scope of the fiscal instrument as a measure for guaranteeing access to decent and adequate housing; a scope delimited by the very ability to pay that legitimises the exaction, which must not only exist (vacancy on its own may never be the basis or justification for the duty to contribute to public expenditure), but which cannot be exhausted either, under penalty of violating, through taxation, the substance of the right of ownership (art. 33 CE). For this reason, we believe it is necessary for the law regulating each tax mechanism to clearly express what economic capacity is effectively taxed and for the legislator to unequivocally accept that the economic capacity taxed fundamentally for non-fiscal reasons is no different from that which is liable for taxation through other taxes that accrue to the same taxable subject-matter mainly intended to generate tax revenue. In addition, if this is so, it would be obvious that the contribution to sustaining public expenditure would be the purpose or, at least, one of the purposes that have been taken into account when creating and defining the tax, and not a mere outcome, since it would be evident that the legislator has consciously chosen an economic substrate as a source of the economic capacity deducted for the financing of public charges.

In general, too much importance has been given to justifying non-fiscal taxation in terms of ability to pay. However, once the ability-to-pay principle is secure as the basis for taxation, we seem to lose sight of the fact that the said ability to pay, even if it is eclipsed in the structure of the tax, is still there, and inevitably *limits* the *quantum* itself of the measure chosen by the legislator, which cannot be excessive in relation to the said ability to pay. The foregoing, however, does not occur with other coercive measures,

which, as they are not an expression of the duty to contribute to public expenditure, do not have the economic capacity either as an assumption or as a limit of their exaction. It is logical, therefore, for the scope of action of the non-fiscal tax to be placed, as a matter of course, in the dissuasion of undesirable but tolerable behaviour, because, if the need for housing were so pressing that, through the measure in question, it were necessary to prevent housing vacancy via a considerable *quantum* with which to achieve the immediate eradication of the behaviour, tax would not be the instrument to which we should resort. A forceful response would be required which, in pecuniary terms, should not be limited by the taxpayer's economic capacity.

In our case, we do not deny that the use of taxes to combat housing vacancy is legitimate, as is any other afflictive or negative measure (forced expropriation for non-compliance with the social function of property ownership, penalty payments, etc.). However, its effectiveness is inexorably contingent upon the ability to pay that allows its enforcement, which serves as an assumption for the taxation, which could never be exhausted -nor, in our opinion, substantially absorbed- under the pretext of achieving the non-fiscal objective pursued, either by the specific tax mechanism itself or by the concurrence of all those which, for different reasons, end up accruing to the same economic capacity. The basis and limit for the taxation always have as their reference the ability to pay evidenced and not the non-fiscal objective pursued, and they are identical both for taxes and surcharges intended to generate revenue as well as for non-fiscal taxes that accrue to the same taxable subject-matter or, more specifically, to the same evidence of ability to pay.

In this respect, we believe it is essential, given that the quantification elements of non-fiscal taxes are generally based on elements or criteria unrelated to the ability to pay evidenced, for limits to be legally established on the *quantum* of each non-fiscal tax that takes that economic capacity as a reference. We are thinking, for example, of a limit that would prevent the tax liability applicable to the non-fiscal tax mechanism from exceeding a certain percentage of the cadastral value of the property; a percentage which, in light of the rationale developed in this paper, should not account for much more than half of the income that may be generated by its lease. Likewise, it would be interesting for joint limits or ceilings to be incorporated that linked the tax liabilities of the taxes pursuant to our study to those of general income taxes, so that a reduction in the full liability of the former could be imposed in the event that a certain percentage of the tax base of the latter were reached. The foregoing would, thereby, prevent the disposal of the capital asset itself, given that vacant dwellings are real estate that does not generate effective returns with which to face the payment of the tax liability or liabilities resulting from the taxes levied on their ownership.

BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV.: *Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad (Informe Carter). Impuesto sobre la Renta*, Instituto de Estudios Fiscales, vol. II (tomo 3 del informe), Madrid, 1975.
- AA.VV.: *Informe sobre la Reforma de la Imposición personal sobre la Renta y el Patrimonio*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990.
- AA.VV.: *Impôts locaux: taxe professionnelle, révision foncières, taxes foncières et d'habitation*, 2.^a ed., Dossiers Pratiques Francis Lefebvre, Paris, 1994.
- AA.VV.: *Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1998.
- AA.VV.: *Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.
- AA.VV.: *Informe de la Comisión de expertos para la reforma del Sistema Tributario Español*, Madrid, 2014. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>
- AA.VV. (Coord. MELLADO BENAVENTE, F. M.): *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Adaptada a la Reforma Fiscal 2015*, 4.^a ed., CISS, Madrid, 2015.
- AA.VV.: *Memento Práctico IRPF 2017*, Francis Lefebvre, Madrid, 2017.
- AA.VV.: *Memento Pratico Fiscale*, Francis Lefebvre, Milano, 2018.
- AA.VV.: *Mémento Pratique Fiscal 18*, Francis Lefebvre, Levallois-Perret, 2018.
- AA.VV.: *Memento Práctico Fiscal 2019*, Francis Lefebvre, Madrid, 2019.
- AA.VV. (Dir. VARONA ALABERN, J. E.): *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020.
- AA.VV. (Dir. MERINO JARA, I.): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 10.^a ed., Tecnos, Madrid, 2021.

AA.VV. (Dir. MERINO JARA, I.): *Derecho Tributario. Parte Especial*, 10.^a ed., Tecnos, Madrid, 2021.

AA.VV.: *Memento Práctico Fiscal 2022*, Francis Lefebvre, Madrid, 2022.

AA.VV.: *Memento Práctico IRPF 2022*, Francis Lefebvre, Madrid, 2022.

AA.VV.: *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*, Madrid, 2022. Disponible en: https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf

ADAME MARTÍNEZ, F.: «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Derecho comparado», en AA.VV. (Dir. CUBERO TRUYO, A.): *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero*, Civitas, Madrid, 2016, págs. 625-665.

AGUALLO AVILÉS, A.: *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid, 1992.

— «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 109-110, 2001, págs. 45-109.

AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E.: «Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE», en AA.VV. (Coord. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.): *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson-CEU Universidad San Pablo, Madrid, 2007, págs. 57-94.

— «Artículo 31», en AA.VV. (Dir. RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO FERRER, M.; CASAS BAAMONDE, M.^a E.): *Comentarios a la Constitución Española*, tomo I, Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid, 2018, págs. 1095-1128.

AGUDO GONZÁLEZ, J.: «Concepción estatutaria y propiedad inmobiliaria. O la crónica de la desvalorización anunciada del derecho fundamental a la propiedad privada», *Revista de Administración Pública*, núm. 185, 2011, págs. 9-47.

AGULLÓ AGÜERO, A.: «¿Existe una alternativa al Impuesto sobre el Patrimonio Neto?», *Hacienda Pública Española*, núm. 82, 1983, págs. 175-196.

AIBAR BERNARD, J.: «La contribución social generalizada francesa, garantía frente a los desafíos financieros de la protección social», *Revista de Información Laboral*, núm. 10, 2017, págs. 1-43 (versión en línea).

- AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «La doctrina del Tribunal Constitucional sobre un impuesto de ordenamiento socioeconómico», *Crónica Tributaria*, núm. 58, 1989, págs. 23-31.
- *Sistema tributario español y comparado*, 2.^a ed., Tecnos, Madrid, 1992.
- «Artículo 31: El gasto Público», en AA.VV. (Dir. ALZAGA VILLAAMIL, O.): *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, tomo III, EDERSA, Madrid, 1996, págs. 403-446.
- ALEGRE ÁVILA, J. M.; SÁNCHEZ LAMELAS, A. S.: «Sobre la viabilidad de la implantación de un tributo estatal sobre las viviendas desocupadas», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 212, 2021, págs. 295-308.
- ALFANO, R.: «La imposición inmobiliaria: una comparación internacional», en AA.VV. (Dir. SIMÓN ACOSTA, E.; Coords. VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.; SIMÓN YARZA, M.^a E.): *Problemas actuales de coordinación tributaria*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016, págs. 479-514.
- ALÍAS CANTÓN, M.: «A vueltas con el recargo de hasta un 50 por cien en el IBI de las viviendas desocupadas», *Revista digital CEMCI*, núm. 25, 2015, págs. 1-19.
- ALONSO GIL, M.: «La anómala tributación de la vivienda vacía: especial referencia a las medidas de gravamen en el ámbito local», *Tributos Locales*, núm. 132, 2017, págs. 37-68.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- «El Impuesto catalán sobre las Viviendas Vacías», en AA.VV. (Dir. VARONA ALABERN, J. E.): *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, págs. 191-215.
- ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «Reflexiones sobre la fiscalidad de la vivienda vacía en España», *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, núm. 12, 2008, págs. 9-24.
- ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E.: «El recargo sobre inmuebles de uso residencial desocupados permanentemente: ¿una nueva reserva de hecho imponible que limita el poder financiero de las Comunidades Autónomas?», *Documentos-Instituto de*

Estudios Fiscales: Ejemplar dedicado a VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario «Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario» (3ª parte), núm. 12, 2018, págs. 129-143.

— «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», en AA.VV. (Dir. CORDERO GONZÁLEZ, E. M.^a): *Reformas recientes y pendientes del sistema tributario español*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, págs. 205-240.

ARGELICH COMELLES, C.: «Viviendas desocupadas y viviendas deshabitadas en la reciente legislación autonómica sobre acceso a la vivienda», en AA.VV. (Dir. ARECES PIÑOL, M.^a T.): *Los retos jurídicos ante la crisis*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014, págs. 187-211.

— *La expropiación temporal del uso de viviendas*, Marcial Pons, Madrid, 2018.

BALAGUER PÉREZ, A.: *El Derecho a la Vivienda en el Derecho Constitucional Europeo*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2018.

BAÑO LEÓN, J. M.^a: «El contenido esencial de la propiedad en el contexto del derecho europeo», en AA.VV.: *Derechos fundamentales y otros estudios: en homenaje al Prof. Dr. Lorenzo Martín-Retortillo*, vol. II, El Justicia de Aragón, Zaragoza, 2009, págs. 1781-1796.

BARBERENA BELZUNCE, I.: «Los recursos tributarios de las Haciendas Locales de Navarra», en AA.VV. (Dir. HERRERA MOLINA, P.; Coord. GALÁN RUIZ, J.): *Tributos Locales y Autonómicos*, Aranzadi-Thomson, Cizur Menor (Navarra), 2006, págs. 987-1011.

BARCELONA LLOP, J.: «Privación de la propiedad y expropiación forzosa en el sistema del Convenio Europeo de Derechos Humanos», *Revista de Administración Pública*, núm. 185, 2011, págs. 49-87.

— *Propiedad, privación de la propiedad y expropiación forzosa en el sistema del Convenio Europeo de Derechos Humanos*, Cuadernos y Debates. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2013.

BARNÉS VÁZQUEZ, J.: «La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre la propiedad privada», en AA.VV. (Coord. BARNÉS, J.): *Propiedad, expropiación y responsabilidad. La garantía indemnizatoria en el Derecho Europeo y Comparado*, Tecnos, Madrid, 1995, págs. 124-150.

- «El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar», *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 5, 1998, págs. 15-50.
- «El componente ambiental de la función social de la propiedad y la expropiación forzosa», en AA.VV.: *La dimensión ambiental del territorio frente a los derechos patrimoniales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, págs. 52-85.
- BELTRAME, P.: *Introducción a la fiscalidad en Francia (traducción a cargo de J. Alberto Sanz Díaz-Palacios y Saturnina Moreno González)*, Atelier, Barcelona, 2004.
- «La financiación municipal en Francia», en AA.VV. (Coord. CASADO OLLERO, G.): *La financiación de los municipios: experiencias comparadas*, Dykinson, Madrid, 2005, págs. 489-502.
- BERNAL PULIDO, C.: *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, 3.ª ed., Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2007.
- BERNARD, N.: «Le régime fiscal applicable aux immeubles abandonnés en Wallonie, en Flandre et à Bruxelles. Convergences et ruptures (IIème partie)», *Les échos du logement*, núm. 2, 2005, págs. 9-24.
- «L'ordonnance bruxelloise du 30 avril 2009: quand la lutte contre les logements inoccupés se muscle», *Journal des tribunaux*, núm. 6375, 2009, págs. 785-792.
- BERNARD, N.; LEMAIRE, V.: «Une suggestion pour amplifier la lutte contre les logements inoccupés à Bruxelles», *Humanisme & Solidarité*, núm. 12, 2009, págs. 18-20.
- BIJVOET, A. M. A.: *Owner occupied dwelling and income taxes: a synopsis of eight European Countries*, Eburon, Delft, 2001.
- BILBAO CASTRO, I.: «Problemas con el IBI de las viviendas desocupadas», *Boletín jurídico*, mayo 2015. Disponible en: <http://boletinjuridicogtt.es/problemas-con-el-recargo-en-el-ibi-de-las-viviendas-desocupadas/>
- BLOSSIER, F.: *Is taxing inhabitation effective? Evidence from the French tax scheme on vacant housing*, Ph.D. thesis. Ecole Polytechnique, 2012. Disponible en: http://master.sciences-po.fr/sites/default/files/Felix_Blossier_Memoire.pdf
- BOQUET, A.; HELARY, J. L.; SAUVEPLANE, P.; WEBER, A.: *Évaluation de politique publique. Mobilisation des logements et des bureaux vacants. Rapport*, Ministère de l'environnement, de l'énergie et de la mer: Ministère des finances et des comptes

publics, 2016. Disponible en: <https://www.ladocumentationfrancaise.fr/rapports-publics/164000475-mobilisation-des-logements-et-des-bureaux-vacants-evaluation-de-politique-publique>

BORGIA SORROSAL, S.: *La vivienda: impuestos y otras políticas fiscales. La experiencia europea*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017.

BORRERO MORO, C. J.: «La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 102, 1999, págs. 215-241.

— *La materia imponible en los tributos extrafiscales. ¿Presupuesto de realización de la Autonomía Financiera?*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004.

— «Razones y encaje constitucional de una reforma: artículo 6.3 LOFCA», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 146, 2010, págs. 1-41 (versión en línea).

— *Claves en el sistema europeo de protección del contenido de los derechos fundamentales ordenadores de los procedimientos tributarios*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.

— «El vidrioso encaje del IVAIMA en la doctrina constitucional sobre el poder tributario propio», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 181, 2019, págs. 1-37 (versión en línea).

BOUVIER, M.: *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 9.^a ed., L.G.D.J. París, 2008.

BUCHANAN, J. M.; FLOWERS, M. R.: *Introducción a la ciencia de la Hacienda Pública*, EDERSA, Madrid, 1982.

BUENO ARMIJO, A. M.^a: *El reintegro de subvenciones de la Unión Europea: Especial referencia a las ayudas de la política agrícola común*, Instituto Andaluz de Administración Pública, Sevilla, 2011.

— «La actividad administrativa de fomento», en AA.VV. (Dir. REBOLLO PUIG, M.; VERA JURADO, D. J.): *Derecho Administrativo*, tomo III, 2.^a ed., Tecnos, Madrid, 2019, págs. 93-126.

BUENO GALLARDO, E.: *La configuración constitucional del derecho a la intimidad. En particular, el derecho a la intimidad de los obligados tributarios*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2009.

— «La ampliación del espacio fiscal autonómico: el alcance de la prohibición de doble imposición tras la reforma del artículo 6 de la LOFCA», en AA.VV. (Dir.

MALVÁREZ PASCUAL, L.; RAMÍREZ GÓMEZ, S.): *Fiscalidad en Tiempos de Crisis*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014, págs. 581-610.

— «Notas sobre la equiparación de los conceptos de “prestación patrimonial de carácter público contributiva” y “tributo” en la última jurisprudencia constitucional», en AA.VV. (Dir. CUBERO TRUYO, A.): *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, págs. 27-47.

BUENO GALLARDO, E.; URBANO SÁNCHEZ, L.: «Naturaleza, fines y constitucionalidad de los impuestos catalán y balear sobre estancias turísticas», en AA.VV. (Dir. GARCÍA BERRO, F.): *La delimitación de los elementos esenciales del tributo ante el impacto de las reformas legales*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2017, págs. 81-114.

BUENO MALUENDA, C.: *La vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, La Ley, Madrid, 2009.

BVA: *Étude sur les logements vacants. Rapport du 16 novembre 2015*, Secrétariat Général pour la modernisation de l'action publique (SGMAP), 2015. Disponible en: <https://www.modernisation.gouv.fr/etudes-et-referentiels/etudes/etude-sur-les-logements-vacants-2015>

CALVO ORTEGA, R.: «La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y el principio de igualdad tributaria», *Nueva Fiscalidad*, núm. 5, 2007, págs. 9-22.

— «Vivienda habitual: aspectos tributarios. Consideraciones críticas», *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2007, págs. 9-46.

— «La supresión del impuesto sobre el patrimonio: algunas reflexiones», *Nueva Fiscalidad*, núm. 5, 2008, págs. 9-18.

CANTARERO PRIETO, D.; PASCUAL SÁEZ, M.: «Aspectos económicos de la vivienda desocupada y su fiscalidad», en AA.VV. (Dir. VARONA ALABERN, J. E.): *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, págs. 55-80.

CARRASCO PERERA, A.: «El “juicio de razonabilidad” en la justicia constitucional», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 11, 1984, págs. 39-106.

CARRETERO PÉREZ, A.: *Derecho Financiero*, Santillana, Madrid, 1968.

- CASADO OLLERO, G.: *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas: una aproximación a las funciones del tributo regional*, Universidad de Granada, Granada, 1981.
- «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 34, 1982, págs. 181-235.
- «Los fines no fiscales de los tributos», en AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, vol. 1, Instituto de estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 103-152.
- CASANA MERINO, F.: «El principio constitucional de interdicción de la confiscatoriedad», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 126, 1991, págs. 1095-1117.
- «El devengo y la norma aplicable al supuesto de hecho», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 90, 1996, págs. 299-318.
- CASANA MERINO, F.; MORIES JIMÉNEZ, M.^a T.: *Aspectos tributarios de la multipropiedad*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- CASAS AGUDO, D.; GARCÍA CALVENTE, Y.; SOTO MOYA, M.^a M.; MANZANO SILVA, M.^a M.: «Comentario general de jurisprudencia», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 176, 2017, págs. 227-265.
- CAZORLA PRIETO, L. M.^a: *Recargos e impuesto sobre la renta de las personas físicas*, La Ley, Madrid, 1986.
- «Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental», en AA.VV. (Dir. BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; MARTÍNEZ-SIMANCAS, J.): *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. 1, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, págs. 53-84.
- CHAMORRO GONZÁLEZ, J. M.^a: «El recargo en el IBI sobre bienes de uso residencial desocupados con carácter permanente», *Tributos Locales*, núm. 120, 2015, págs. 29-38.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: «El Impuesto sobre tierras infrautilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza», *Impuestos*, tomo I, 1987, págs. 661-676.
- «Jurisprudencia Tributaria Comentada», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. XLV, núm. 238, 1997, págs. 1047-1077.
- *Los tributos locales: análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

- CLARK T.; GILES, C.; HALL, J.: *Does council tax benefit work?*, The Institute for fiscal Studies, London, 1999.
- COLLET, M.: *Droit Fiscal*, 2.^a ed., Presses Universitaires de France, París, 2009.
- COPPA, D.: «Redditi immobiliari e contrasto all'evasione in Italia», en AA.VV. (Dir. URQUIZU CAVALLÉ, A.): *Tributación de la vivienda en el Derecho español y comparado: problemas, retos y perspectivas*, Huygens Editorial, Barcelona, 2017, págs. 207-219.
- CORRADO OLIVA, C.: «Evoluzione e combinazione di imposizione reddituale e patrimoniale sugli immobili: alcune osservazioni su loro coerenza e legittimità costituzionale», *Diritto e pratica tributaria*, núm. 3, 2013, págs. 623-693.
- CORS MEYA, F. X.: «Comentario a la sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000. Sobre la constitucionalidad del Impuesto Balear sobre instalaciones que incidan sobre el Medio Ambiente», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 2, 2001, págs. 1-19 (versión en línea).
- CORTÉS DOMINGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario Español*, 1.^a ed., Tecnos, Madrid, 1968.
- CUBERO TRUYO, A.: «El IRPF como impuesto parcialmente cedido a las Comunidades autónomas. Cambios necesarios», en AA.VV. (Dir. CUBERO TRUYO, A.): *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero*, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2016, págs. 59-84.
- CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: «La fiscalidad de los inmuebles tras la reforma del IRPF: aciertos, errores y propuestas de futuro», en AA.VV. (Dir. CUBERO TRUYO, A.): *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero*, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2016, págs. 181-201.
- DE JUAN LEDESMA, N.: «La prohibición de la doble imposición Autonómica y Local: a vueltas con el art. 6.3 de la LOFCA», *Tributos Locales*, 2013, págs. 53-84.
- DE LA PEÑA VELASCO, G.: «Evolución de las presunciones y ficciones en el IRPF (1978-1987)», *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, págs. 1103-1132.

- «La propiedad inmobiliaria en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 75, 1992, págs. 441-466.
- DE PABLO VARONA, C.: «La fiscalidad de la vivienda en el IRPF», en AA.VV. (Dir. VARONA ALABERN, J. E.): *La fiscalidad de la vivienda en España*, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2012, págs. 147-410.
- DE VICENTE DE LA CASA, F.: «La concurrencia y articulación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible», *Tribuna Fiscal*, núm. 211, 2008, págs. 26-47.
- *La concurrencia y articulación de los impuestos locales con otros tributos del sistema fiscal español*, Thomson Reuters-Lex Nova, Valladolid, 2014.
- DEL BLANCO GARCÍA, A. J.: «Hacia un nuevo valor fiscal inmobiliario de referencia», *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2019, págs. 17-42.
- DESVIAT, I.: «Viviendas vacías ocupadas ilegalmente: el propietario no tiene que imputar rendimientos en el IRPF», *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm. 44, 2018, págs. 125-126.
- DÍEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial. Introducción. Teoría del contrato. Las relaciones obligatorias*, Tecnos, Madrid, 1979.
- «Desarrollo y regulación de los derechos fundamentales», *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, núm. 20, 2001, págs. 1-14 (versión en línea).
- DODGE, J. M.: «Theories of Tax Justice: Ruminations on the Benefit, Partnership, and Ability-to-Pay Principles», *Tax Law Review*, vol. 58, núm. 4, 2005, págs. 399-461.
- DOMÉNECH PASCUAL, G.: «¿Expropiación o delimitación de la propiedad no indemnizable?», *CEFLegal*, núms. 127-128, 2011, págs. 69-110.
- ESCAJEDO, L.; GARRIDO, P.; GORROTXATEGUI, M.: «Políticas de movilización de vivienda en algunos países de Europa», *Grupo de Estudios EKITEN-Thinking Ikasketa Taldea. Universidad de País Vasco*, núm. 2, 2011, págs. 42-54.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Perfiles constitucionales del deber de contribuir», en AA.VV. (Coords. MURILLO DE LA CUEVA, P. L.; FONT GALÁN, J. I.): *Estudios jurídicos: en conmemoración del X aniversario de la Facultad de Derecho*, Universidad de Córdoba, Córdoba, 1991, págs. 223-250.

- «Capítulo VIII: El impuesto sobre el Patrimonio», en AA.VV. (Dir. PÉREZ ROYO, F.): *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 15.^a ed., Tecnos, Madrid, 2021, págs. 586-617.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Los límites al deber de contribuir», *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1, 1990, págs. 145-180.
- «Impuesto sobre Bienes Inmuebles y valoración catastral», en AA.VV.: *La Fiscalidad Inmobiliaria en la Hacienda Local (Temas de Administración Local, núm. 34)*, Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Interprovincial, Granada, 1990, págs. 96-116.
- ESPAZIANI TESTA, G.: «Ritorno dell'IRPEF sulle case sfitte: una misura iniqua e contraddittoria», *Corriere tributario*, núm. 44, 2013, págs. 3464-3468.
- ESTEVE PARDO, M.^a; NAVARRO GARCÍA, A.: «Medidas tributarias y de orden coercitivo de movilización de viviendas vacías», *Anuario del Gobierno Local*, Fundación Democracia y Gobierno Local. Institut de Dret Públic, 2017, págs. 213-239.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario», *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, págs. 27-36.
- «Retroactividad de las normas tributarias y devengo del impuesto», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 1996, págs. 5-8.
- «Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional», *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local. Fundación Democracia y Gobierno Local*, 2006, págs. 213-227.
- FALSITTA, G.; SCHIAVOLIN, R.: «I Tributi Locali», en AA.VV. (Dir. FALSITTA, G.): *Manuale di Diritto Tributario. Parte Speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, 11.^a ed., Wolters Kluwer-CEDAM, Padova, 2016, págs. 1161-1204.
- FANELLI, R.: «Locazione a canone concordato: non sconta imposte l'attestazione per beneficiare delle agevolazioni», *Corriere Tributario*, núm. 24, 2018, págs. 1885-1889.
- FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: *Análisis jurídico del recargo autonómico: relaciones con los tributos cedidos*, Cedecs, Barcelona, 1999.
- FERNÁNDEZ CANALES, C.: «La vivienda desocupada desde la óptica del derecho civil», en AA.VV. (Dir. VARONA ALABERN, J. E.): *La fiscalidad de la vivienda*

desocupada, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, págs. 81-116.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Divergencias jurisprudenciales relativas al recargo sobre determinadas viviendas en el IBI», *Tributos Locales*, núm. 120, 2015, págs. 13-20.

FERRAZ LEMOS TAVARES, D.: *La tributación extrafiscal en el mercado financiero: posibilidades y límites jurídicos*, Tesis doctoral. Universitat de Barcelona, Barcelona, 2015. Disponible en: <http://diposit.ub.edu/dspace/handle/2445/96748>

FERREIRO LAPATZA, J. J.: «El objeto del tributo», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 10, 1976, págs. 227-243.

FERREIRO LAPATZA, J. J.; LASARTE ÁLVAREZ, J.; MARTÍN QUERALT, J.; PALAO TABOADA, C.: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1983.

FORTE, N.: «Proroga della cedolare secca al 10% ed esenzione integrale IMU per gli immobili colpiti da sisma», *Corriere Tributario*, núm. 6, 2018, págs. 421-424.

GALAPERO FLORES, R.: «Estudio de algunos aspectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 20, 2001, págs. 1-15 (versión en línea).

— «Fiscalidad inmobiliaria en el ámbito de las Haciendas Locales», (Coords. MARTÍN DÉGANO, I.; MENÉNDEZ GARCÍA, G.; VAQUERA GARCÍA, A.): *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, tomo II, Lex Nova, Valladolid, 2005, págs. 2053-2091.

— «Imputaciones de rentas inmobiliarias. Su gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Impuestos*, núm. 3, 2009, págs. 193-210.

— «El recargo en el IBI sobre las viviendas desocupadas», *Tributos Locales*, núm. 142, 2019, págs. 129-147.

GARCÍA BERRO, F.: «La controvertida caracterización del adquirente en relación con el IBI del año en curso», en AA.VV. (Dir. GARCÍA BERRO, F.): *La delimitación de los elementos esenciales del tributo ante el impacto de las reformas legales*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2017, págs. 361-378.

— «Capítulo II. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)», en AA.VV. (Dir. PÉREZ ROYO, F.): *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 15.^a ed., Tecnos, Madrid, 2021, págs. 79-122.

- «Capítulo III. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II)», en AA.VV. (Dir. PÉREZ ROYO, F.): *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 15.^a ed., Tecnos, Madrid, 2021, págs. 123-264.
- GARCÍA DORADO, F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2002.
- GARCÍA FRÍAS, M.^a A.: *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994.
- GARCÍA GUERRERO, D.: «Consideración fiscal de la propiedad en el ámbito estatal», en AA.VV. (LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.^a): *Dimensión fiscal del derecho de propiedad*, Dykinson, Madrid, 2020, págs. 143-172.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: «El principio de seguridad jurídica como límite a la retroactividad de las normas tributarias. A propósito de la STC de 31 de octubre de 1996», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. II, núm. 1997, págs. 1-11 (versión en línea).
- GARCÍA MARTÍNEZ, A.; JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J.: «La fiscalidad especial sobre la vivienda vacía en España y en otros países de la Unión Europea», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 73, 2007, págs. 49-102.
- GARCÍA NOVOA, C.: «Tratamiento fiscal de la vivienda y derecho de usufructo en el IRPF», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 230, 1994, págs. 371-410.
- GÓMEZ-FERRER MORANT, R.: «Artículo 47», en AA.VV. (Dir. RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO FERRER, M.; CASAS BAAMONDE, M.^a E.): *Comentarios a la Constitución Española*, tomo 1, Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid, 2018, págs. 1382-1397.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.^a L.: «La vivienda en los tributos locales», en AA.VV. (Dir. VARONA ALABERN, J. E.): *La fiscalidad de la vivienda en España*, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2012, págs. 705-728.
- GONZÁLEZ ORTIZ, D.: «Fundamento jurídico, límites constitucionales y alternativas legítimas a la imposición sobre el patrimonio neto», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 160, 2013, págs. 1-30 (versión en línea).

- «La doble imposición resultante de la duplicidad de hechos imposables: una interpretación del art. 6 de la LOFCA conforme a la prohibición constitucional de confiscatoriedad», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 184, 2019, págs. 61-114.
- «Inconstitucionalidad del impuesto alemán sobre la segunda residencia por vulneración de los principios de igualdad y tributación según la capacidad económica», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 186, 2020, págs. 247-254.

GONZALO Y GONZÁLEZ, L.: «El principio constitucional de no confiscatoriedad tributaria», en AA.VV.: *El sistema económico en la Constitución española. Jornadas de Estudio sobre la Constitución Española*, vol. 2, Ministerio de Justicia. Secretaría General Técnica. Centro de Publicaciones, Madrid, 1994, págs. 1551-1560.

GROSCLAUDE, J.: «L'impôt foncier: mythe ou panacée?», en AA.VV. (Coords. ISAIA, H.; SPINDLER, J.): *Histoire du droit des finances publiques. Volume III: Les grandes themes des finances locales*, Economica, París, 1988, págs. 293-316.

HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990.

- «Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos», *Impuestos*, tomo II, 1996, págs. 1033-1049.
- *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- «V. Anexo de actualización», en AA.VV. (Dir. YÁBAR STERLING, A.; Coord. HERRERA MOLINA, P. M.): *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid, 2002, págs. 401-415.
- «La banalización de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad por el Tribunal Constitucional (sombras y luces de la STC 126/2019, de 31 de octubre sobre la segunda inconstitucionalidad de la plusvalía municipal)», *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2020, págs. 1-23 (versión en línea).

IGLESIAS CASAIS, J. M.: «Tributos autonómicos basados en el incumplimiento de la función social de la propiedad y su configuración a la luz de la prohibición de equivalencia del artículo 6.3 de la LOFCA. A propósito del canon de inmuebles en

estado de abandono de la Comunidad Autónoma gallega», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2020, págs. 1-14 (versión en línea).

IRANZO CERREZO, J. D.: «El recargo en el Impuesto sobre bienes inmuebles por la desocupación con carácter permanente de los inmuebles de uso residencial: una regulación inacabada y las múltiples soluciones posibles», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2019, págs. 1-16 (versión en línea).

JABALERA RODRÍGUEZ, A.: «La financiación de los entes locales en Francia: recursos tributarios de sus municipios», en AA.VV. (Coord. CASADO OLLERO, G.): *La financiación de los municipios: experiencias comparadas*, Dykinson, Madrid, 2005, págs. 503-540.

JIMÉNEZ CAMPO, J.: «La igualdad jurídica como límite frente al legislador», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 9, 1983, págs. 71-114.

— *Derechos fundamentales: concepto y garantías*, Trotta, Madrid, 1999.

LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1980, págs. 113-180.

LLORENTE BRAGULAT, J. L.: «El concepto de deuda tributaria a efectos de determinación de las sanciones previstas en la Ley General Tributaria», *Anales de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, 1966-1973*, vol. II, Ministerio de Hacienda, 1975.

LÓPEZ BERENGUER, J.: *Manual del Impuesto sobre la Renta*, Aranzadi, Pamplona, 1980.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.^a: *La doble imposición interna*, Lex Nova, Valladolid, 1999.

— «La tributación por la segunda vivienda frente a la situación de la vivienda habitual», *Impuestos*, núm. 1, 2002, págs. 186-215.

— «La aplicación de diferentes reglas de valoración para los inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio y la quiebra del principio de igualdad», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2007, págs. 1-9 (versión en línea).

— «La persistente falta de coordinación del gravamen de la imputación de rentas inmobiliarias dentro del sistema impositivo», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2007, págs. 9-50.

— «La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva», *Crónica Tributaria*, núm. 145, 2012, págs. 149-180.

- LÓPEZ RAMÓN, F.: «El derecho subjetivo a la vivienda», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 102, 2014, págs. 49-91.
- LÓPEZ Y LÓPEZ, A. M.: *La disciplina constitucional de la propiedad privada*, Tecnos, Madrid, 1988.
- LOVECCHIO, L.: «Riforma dei tributi locali: verso la fine della irragionevole sovrapposizione di IMU e TASI», *Il Fisco*, núm. 46, 2019, pág. 4431.
- «La nuova IMU pone fine alla sovrapposizione IMU-TASI», *Il Fisco*, núm. 5, 2020, pág. 433.
- LOZANO SERRANO, C.: «La financiación de servicios públicos mediante tasas: cuestiones», *Crónica Tributaria*, núm. 43, 1982, págs. 289-297.
- «Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 97, 1998, págs. 25-52.
- LUCAS DURÁN, M.: «El panorama actual de la coordinación tributaria entre los distintos entes territoriales: la concurrencia del espacio impositivo estatal, autonómico y local», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2014, págs. 1-48 (versión en línea).
- «Gravámenes sobre nuevas materias imposables, justicia fiscal y distribución competencial entre distintos poderes tributarios», en AA.VV. (Coord. PATÓN GARCÍA, G.): *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, CISS, Wolters Kluwer, Madrid, 2016, págs. 758-821.
- LUPI, R.: *Diritto Tributario. Parte Speciale: I sistemi dei singoli tributi*, 5.^a ed., Giuffrè Editore, Milano, 1998.
- «“Seconde case a disposizione”: l’eliminazione della tassazione reddituale “virtual” di cespiti infruttiferi», *Dialoghi Tributari*, núm. 3, 2013, págs. 241-245.
- MANZANO SILVA, M.^a E.: «El impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas y el recargo para inmuebles urbanos desocupados en el IBI», *Tributos Locales*, núm. 80, 2008, págs. 11-29.
- «La compensación financiera en la Hacienda Local», en AA.VV. (Dir. MERINO JARA, I.): *Estudios jurídicos sobre la Hacienda Local*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2012, págs. 503-538.
- «Regulación actual y perspectivas de reforma del impuesto sobre bienes inmuebles», *Tributos Locales*, Monografía núm. 4, 2018, págs. 21-46.

- MARÍN-BARNUEVO, D.: «Medidas para disuadir la tenencia de viviendas desocupadas», *Instituto de Derecho Local-UAM blog*, septiembre 2015. Disponible en: <http://www.idluam.org/blog/?p=352>
- Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 409, 2017, págs. 5-44.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D.; HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M.: «La impugnación del valor de referencia», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 134, 2021, págs. 15-48.
- MARÍN BENÍTEZ, G.: «Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria. Funciones y vertientes del principio de capacidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 50, 2018, págs. 38-47.
- MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A.: «El nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles», en AA.VV. (Dir. CALVO ORTEGA, R.): *La reforma de las Haciendas Locales*, vol. 1, Lex Nova, Valladolid, 1991, págs. 273-435.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A.: «Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad», *Gaceta fiscal*, núm. 81, 1990, pág. 153-167.
- MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.: «La imposibilidad de exigir tasas por determinados servicios públicos locales: un estudio del art. 21 TRLHL», *Tributos Locales*, núm. 128, 2017, págs. 47-64.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.^a; CASADO OLLERO G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 32.^a ed., Tecnos, Madrid, 2021.
- MARTOS GARCÍA, J. J.: «Tributación medioambiental y extrafiscalidad irregular. Análisis constitucional a propósito de la nueva redacción del art. 6.3 LOFCA y de la propuesta comunitaria de transformación del IVTM en un impuesto medioambiental», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2011, págs. 1-28 (versión en línea).
- MEDINA GUERRERO, M.: *La vinculación negativa del legislador a los derechos fundamentales*, McGraw-Hill, Madrid, 1996.
- MELIS, G.: *Manuale di Diritto Tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2019.

MENÉNDEZ MORENO, A.: «Nada es lo que parece. A propósito del Impuesto sobre las Viviendas Vacías, de la Ley de 21 de Julio de 2015, de la Generalidad de Cataluña», *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2015, págs. 13-19.

— «Derecho de propiedad y derecho tributario: una invertebrada relación de amor/odio», *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2017, págs. 13-22.

— «Tasas por doquier», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2018, págs. 9-18.

— «Notas sobre la fiscalidad de la vivienda en tiempos de crisis», en AA.VV. (Dir. ESTEVE PARDO, M.^a L.; Coord. NAVARRO GARCÍA, A.): *Nuevas tendencias del desarrollo de las haciendas locales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, págs. 155-175.

— «Los Principios tributarios (implícitos) en el Convenio Europeo de Derechos Humanos y en la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE: una aproximación», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2020, págs. 7-16.

MENÉNDEZ SEBASTIÁN, E. M.^a: «Limitación y delimitación del derecho de propiedad en el ámbito urbanístico: la respuesta alemana y francesa y su posible interés para el caso español», *CEFLegal*, núms. 67-68, 2006, págs. 85-120.

MENÉNDEZ SEBASTIÁN, E. M.^a; TOLIVAR ALAS, L.: «El derecho de propiedad desde la perspectiva del TEDH», en AA.VV.: *Derechos fundamentales y otros estudios: en homenaje al Prof. Dr. Lorenzo Martín-Retortillo*, vol. II, El Justicia de Aragón, Zaragoza, 2009, págs. 1797-1824.

MERINO JARA, I.: «Las Haciendas Locales vascas», en AA.VV. (Dir. MERINO JARA, I.): *Estudios jurídicos sobre la Hacienda Local*, Bosch, Barcelona, 2012, págs. 215-266.

MIR PUIGPELAT, O.: *La responsabilidad patrimonial de la Administración. Hacia un nuevo sistema*, Edisofer, Buenos Aires, 2012.

MONTÉS PENADÉS, V. L.: «Art. 348» en AA.VV. (Dir. PAZ-ARES RODRÍGUEZ, C.; BERCOVITZ, R.; DÍEZ-PICAZO PONCE DE LEÓN, L.; SALVADOR CODERCH, P.): *Comentario del Código Civil*, tomo I, Ministerio de Justicia. Secretaría General Técnica, Madrid, 1991, págs. 950-973.

MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: «Del deber constitucional de pagar un tributo a la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 3, 2009, págs. 52-61.

— «La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 124, 2019, págs. 15-30.

- «La prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de todos los poderes públicos», *Papers AEDAF*, núm. 17, 2020, págs. 1-84.
- MOREU CARBONELL, E.: «Sanción y expropiación de viviendas deshabitadas por incumplimiento de su función social o en circunstancias de emergencia social», en AA.VV. (Dir. ALONSO PÉREZ, M.^a T.): *Vivienda y crisis económica (Estudio jurídico de las medidas propuestas para solucionar los problemas de vivienda provocados por la crisis económica)*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014, págs. 369-420.
- «Función social de la propiedad y viviendas vacías. Diez preguntas y respuestas para el debate», en AA.VV. (Ed. PALEO MOSQUERA, N.): *Políticas y derecho a la vivienda: gente sin casa y casas sin gente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, págs. 183-210.
- MOSCHETTI, F.; CALERO GALLEGO, J. M.; NAVAS VÁZQUEZ, R.: *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1980.
- NAVARRO GARCÍA, A.: «Medidas fiscales para garantizar el Derecho de Acceso a la Vivienda: el recargo del IBI y otras medidas tributarias sobre las viviendas desocupadas», *Tributos Locales*, núm. 123, diciembre 2015-enero 2016, págs. 47-62.
- *Políticas fiscales para fomentar el acceso a una vivienda*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2019.
- «¿Es por fin aplicable el recargo sobre inmuebles de uso residencial desocupados en el IBI?», en AA.VV. (Dir. CORDERO GONZÁLEZ, E. M.^a): *Reformas recientes y pendientes del sistema tributario español*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, págs. 273-291.
- NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: «La prohibición constitucional de tributos confiscatorios: dos supuestos», *Impuestos*, tomo II, 1991, págs. 236-244.
- OLIVA, E.: «La apreciación del carácter confiscatorio o excesivo del impuesto por el Consejo Constitucional francés. Consideraciones acerca de la Decisión n.º 2012-662 DC de 29 de diciembre de 2012, la Ley de Finanzas para 2013», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 100, págs. 313-330.
- ORÓN MORATAL, G.: «Las viviendas desocupadas como objeto de medidas constrictivas», *Anuario de Derecho Municipal 2015*, núm. 9, 2016, págs. 175-200.

- PALÀ MONCUSÍ, R.: «Las ordenanzas municipales ante el recargo en el IBI sobre viviendas desocupadas», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 960, 2020, pág. 8.
- PALAO TABOADA, C.: «La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario», *La Hacienda Pública en la Constitución Española*, Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 277-320.
- «En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 59, 1988, págs. 439-450.
- «Nueva visita al principio de capacidad contributiva», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 124, 2004, págs. 767-783.
- «Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU», *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2017, págs. 17-45.
- PANSIERI, S.: «L'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche (IRPEF)», en AA.VV. (Dir. FALSITTA, G.): *Manuale di Diritto Tributario. Parte Speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, 11.ª ed., Wolters Kluwer-CEDAM, Padova, 2016, págs. 73-278.
- PARMENTIER, G. F.: «La fiscalité des immeubles inoccupés ou l'impôt sur le non-revenu», *Revue générale de fiscalité*, núm. 3, 1996, págs. 101-104.
- PATÓN GARCÍA, G.: «Causas y posibles efectos de la dualidad en la valoración de inmuebles: ¿es el valor de referencia la solución?», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 190, 2021, págs. 15-34.
- PEDRAZA BOCHONS, J. V.: «Imputación de rentas inmobiliarias y valoración patrimonial de inmuebles», *Tribuna Fiscal*, núm. 195, 2007, págs. 8-15.
- PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Los fenómenos encubiertos de doble imposición en el Derecho español*, Cedecs, Barcelona, 1998.
- PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1994.
- PÉREZ ROYO, F.; CARRASCO GONZÁLEZ, F. M.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 31.ª ed., Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2021.
- PÉREZ ROYO, I.: «Capítulo XVI. Los impuestos municipales», en AA.VV. (Dir. PÉREZ ROYO, F.): *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 15.ª ed., Tecnos, Madrid, 2021, págs. 1061-1128.

- PERIS GARCÍA, P.: *La tributación de los bienes inmuebles urbanos en el ordenamiento tributario. Especial referencia a la valoración*, Tesis doctoral. Universidad de Valencia, Valencia, 1993. Disponible en: <https://core.ac.uk/download/pdf/71030606.pdf>
- PIÑA GARRIDO, L.: «¿Un impuesto sobre viviendas desocupadas en Cataluña?», *Crónica Tributaria*, núm. 3, 2014, págs. 35-48.
- PIÑA GARRIDO, M.^a D.: *El devengo y el período impositivo en el sistema tributario español*, Colex, Madrid, 1997.
- PITA GRANDAL, A. M.^a: «La tributación de los inmuebles no arrendados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Impuestos*, tomo II, 1995, págs. 499-518.
- PITTEN VELLOSO, A.: *El principio de igualdad tributaria. De la Teoría de la Igualdad al Control de las Desigualdades en la Imposición*, Juruá, Lisboa, 2010.
- PIZARRO NEVADO, R.: «La multa coercitiva», *Revista del Poder Judicial*, núm. 62, 2001, págs. 375-419.
- PORRAS NADALES, A.: «Capítulo XXVII. Los principios rectores de la política social y económica», en AA.VV.: *Manual de Derecho Constitucional*, Tecnos, Madrid, 2010, págs. 689-715.
- POVEDA BLANCO, F.: *Valoración de bases imponibles en la imposición sobre la renta*, Tesis doctoral. Universidad de Alicante, Alicante, 1983. Disponible en: <http://rua.ua.es/dspace/handle/10045/16810>
- *Manual de Fiscalidad Local*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.
- RAMOS PRIETO, J.: «Autonomía, suficiencia financiera y poder tributario de las Corporaciones Locales ante el creciente avance del poder tributario de las Comunidades Autónomas», *Revista de Estudios Regionales*, núm. 66, 2003, págs. 167-184.
- *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2008.
- «¿Es factible la desaparición de la imputación de rentas inmobiliarias del ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas? El aleccionador ejemplo de las Haciendas Forales», *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, núm. 19, 2008, págs. 1-5 (versión en línea).
- «Imputación de Rentas Inmobiliarias en el IRPF y capacidad económica: ¿Una controversia zanjada por la sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de

- 11 de octubre?», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 295, 2007, págs. 3-68.
- *La participación de las Haciendas Locales en los tributos de las Comunidades Autónomas*, Fundación Democracia y Gobierno Local, Madrid, 2009.
- «Las relaciones de colaboración financiera de las Comunidades Autónomas con las Entidades locales», *Anuario Aragonés del Gobierno Local*, núm. 3, 2011, págs. 303-367.
- *El sistema tributario del estado autonómico*, Fundación Pública Andaluza Centro de Estudios Andaluces, Sevilla, 2012.
- «El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados: una reforma necesaria», en AA.VV. (Dir. CORDERO GONZÁLEZ, E. M.^a): *Reformas recientes y pendientes del sistema tributario español*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, págs. 119-182.
- REBOLLO PUIG, M.: «El contenido de las sanciones», *Justicia administrativa: Revista de Derecho Administrativo*, núm. extraordinario 1, 2001, págs. 151-206.
- «El concepto de sanción administrativa», en AA.VV. (Comps. GARCÍA PACHÓN, M.^a P.; AMAYA NAVAS, O. D.): *Derecho Sancionatorio Ambiental*, Universidad de Externado de Colombia, Bogotá, 2013, págs. 107-141.
- «Definición y delimitación de las sanciones administrativas», en AA.VV. (Dir. REBOLLO PUIG, M.; HUERGO LORA, A.; GUILLÉN CARAMÉS, J.; CANO CAMPOS, T.): *Anuario de Derecho Administrativo Sancionador 2021*, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor (Navarra), págs. 43-91.
- REY MARTÍNEZ, F.: *La propiedad privada en la Constitución Española*, Boletín Oficial del Estado y Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1994.
- RODRIGO RUÍZ, M.: «La fiscalidad de la vivienda desocupada en la Comunidad Autónoma del País Vasco», en AA.VV. (Dir. VARONA ALABERN, J. E.): *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, págs. 217-245.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 125, 2005, págs. 1-23 (versión en línea).
- *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia (Igualdad tributaria del art. 31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el*

- problema del recurso de amparo en materia tributaria*), Marcial Pons, Madrid, 2011.
- *La Constitución fiscal de España*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015.
- «El principio de capacidad económica en una encrucijada. La problemática interpretación del art. 31.1 de la Constitución en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 191, 2021, págs. 153-182.
- RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M.^a: «Artículo 33», en AA.VV. (Dir. RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M.; CASAS BAAMONDE, M.^a E.): *Comentarios a la Constitución Española*, tomo I, Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid, 2018, págs. 1147-1175.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.; CARRASCAL, M.^a T.: «El impuesto sobre Bienes Inmuebles», en AA.VV. (Dir. HERRERA MOLINA, P.; Coord. GALÁN RUIZ, J.): *Tributos Locales y Autonómicos*, Aranzadi-Thomson, Cizur Menor (Navarra), 2006, págs. 151-202.
- RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO FERRER, M.; FERNÁNDEZ LÓPEZ, M.^a F.: «La igualdad ante la ley y en aplicación de la ley», en AA.VV. (Dir. RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M.; CASAS BAAMONDE, M.^a E.): *Comentarios a la Constitución Española*, tomo I, Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid, 2018, págs. 334-352.
- ROMERO ABOLAFIO, J. J.: *Análisis iusfundamental de la extrafiscalidad: la construcción sostenible en el ámbito local*, Tesis doctoral. Universidad de Granada, Granada, 2014. Disponible en: <https://digibug.ugr.es/handle/10481/39892>
- ROSEMBUJ, T.: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 2.^a ed., PPU, Barcelona, 1992.
- ROVIRA FERRER, I.: «La constitucionalidad del Impuesto catalán sobre Viviendas Vacías», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 110, 2015, págs. 38-58.
- ROZAS VALDÉS, J. A.: «El valor de referencia desde la jurisprudencia del supremo», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 134, 2021, págs. 119-140.

RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C.: «La vivienda desocupada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en AA.VV. (Dir. VARONA ALABERN, J. E.): *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, págs. 117-153.

— *La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016.

RUIZ GARIJO, M.: *Los rendimientos del capital inmobiliario en el nuevo IRPF*, EDERSA, Madrid, 2003 (versión en línea).

— «Derecho a una vivienda e impuestos autonómicos sobre viviendas vacías en España. Una perspectiva constitucional», *Crónica Tributaria*, núm. 161, 2016, págs. 185-207.

SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho. Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962.

— *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo General de Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987.

— *La Contribución Urbana. Meditación en la víspera de un nuevo sistema de financiación local*, Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987.

SÁNCHEZ GALIANA, C. M.^a: *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*, Comares, Granada, 2002.

SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: «Los derechos a la propiedad y a la libertad de iniciativa económica privada y el ejercicio del poder financiero», en AA.VV. (Dir. SÁNCHEZ GALIANA, J. A.): *Estudios en conmemoración del cuarenta aniversario de la Constitución financiera*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, págs. 63-95.

SÁNCHEZ PINO, A. J.: *Presunciones y ficciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Servicio de Publicaciones Universidad de Huelva, Huelva, 1995.

SÁNCHEZ SERRANO, L.: «Principios de justicia tributaria», en AA.VV. (Coord. LASARTE ÁLVAREZ, F. J.): *Manual General de Derecho Financiero: Parte general*, Comares, Granada, 1999, págs. 287-311.

SANTAMARÍA ARINAS, R.; BOLAÑO PIÑEIRO, M.^a C.: «Artículo 14. Prohibición de discriminación», en AA.VV. (Dir. LASAGABASTER HERRARTE, I.):

Convenio Europeo de Derechos Humanos. Comentario sistemático, 3.^a ed., Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2015, págs. 759-796.

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: «Precisiones sobre fiscalidad de las colectividades territoriales francesas», *Tributos Locales*, núm. 55, 2005, págs. 97-106.

SEGÚ, M.: «Taxing Vacant Dwellings: Can fiscal policy reduce vacancy?», *Munich Personal RePEc Archive (MPRA)*, núm. 89686, 2018, págs. 1-39. Disponible en: <https://mpr.ub.uni-muenchen.de/89686/>

SIMÓN ACOSTA, E.: *Curso de introducción al sistema impositivo estatal*, Centro de Estudios Universitarios Ramón Areces, Madrid, 1981.

— «Los impuestos sobre la riqueza inmobiliaria», en AA.VV.: *El Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988, págs. 39-95.

— *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Elcano (Navarra), 1999.

— «La imposición patrimonial: una reflexión de justicia tributaria», en AA.VV. (Dir. SIMÓN ACOSTA, E.; Coords. VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.; SIMÓN YARZA, M.^a E): *Problemas actuales de coordinación tributaria*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016, págs. 407-478.

SIMOU, S.: «La configuración filoclimática del derecho de propiedad», *InDret Revista para el análisis del Derecho*, núm. 3, 2017, págs. 1-66.

SIOTA ÁLVAREZ, M.: *Analogía e interpretación en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2010.

SLACK E.: «Property taxation in the United Kingdom», *International Handbook of Land and Property Taxation*, Edward Elgar, Cheltenham, 2004, págs. 81-90.

SOLER ROCH, M.^a T.: «El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental», en AA.VV. (Dir. BECKER, F.; CAZORLA, L. M.; MARTÍNEZ-SIMANCAS, J.): *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. 1, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, págs. 85-101.

— «La capacidad económica en los impuestos de ordenación», *Cuadernos de Energía*, núm. 26, 2009, págs. 26-33.

— «Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos», en AA.VV. (Dir. GARCÍA BERRO, F.): *Derechos*

Fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2015, págs. 23-51.

SOUSA SANTOS AGUILAR, N. T.: «El sistema tributario local en Portugal», *Tributos Locales*, núm. 60, 2006, págs. 103-122.

STANDFORD, M.: «Council tax: empty properties», *Briefing paper. House of Commons Library*, núm. 02857, 15 de mayo de 2020. Disponible en: <https://commonslibrary.parliament.uk/research-briefings/sn02857/>

TANZI, V.: «La renta potencial como base imponible: teoría y práctica», *Hacienda Pública Española*, núm. 100, 1986, págs. 129-142.

TESAURO, F.: *Istituzioni di Diritto Tributario*, vol. 1, 13.^a ed., UTET Giuridica, Milano, 2017.

— *Istituzioni di Diritto Tributario. Parte Speciale*, 11.^a ed., UTET Giuridica, Milano, 2018.

TORIBIO BERNÁRDEZ, L. F.: «Breves comentarios acerca del concepto de renta y sus distintas modalidades en el IRPF actual», en AA.VV. (Dir. GARCÍA BERRO, F.): *La delimitación de los elementos esenciales del tributo ante el impacto de las reformas legales*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2017, págs. 25-50.

TORNOS MAS, J.: «El acceso a la vivienda y la nueva función social del derecho de propiedad», *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. especial 99-100, 2014, págs. 2853-2871.

TRIGUEROS MARTÍN, M.^a J.: «La imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Impuestos*, núm. 1, 2002, págs. 479-505.

URBANO SÁNCHEZ, L.: «La tributación de la vivienda vacía en el ámbito autonómico y local. Algunas reflexiones a la luz del artículo 6.3 LOFCA», *Revista Andaluza de Administración Pública*, núm. 96, 2016, págs. 127-164.

— «La constitucionalidad del impuesto catalán sobre las viviendas vacías: comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 4/2019, de 17 de enero», *Crónica Tributaria*, núm. 172, 2019, págs. 185-200.

— «Los gravámenes como medidas para la movilización de las viviendas desocupadas en España y en los países del entorno», *Revista General de Derecho Público Comparado*, núm. 30, 2021, págs. 1-38.

- VAQUER CABALLERÍA, M.: «Derecho a la vivienda y garantía de un mínimo vital: algunas propuestas», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 48, 2014, págs. 34-39.
- VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2009.
- «Extrafiscalidad irregular e imposición inmobiliaria», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2010, págs. 1-21 (versión en línea).
- *El Valor Catastral: su Gestión e Impugnación*, 4ª. ed., Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011.
- «Presente y futuro del IIVTNU tras su declaración de inconstitucionalidad», *Tributos Locales*, Monografía núm. 4, 2018, págs. 165-198.
- «El sedicente recargo del IBI sobre las viviendas desocupadas con carácter permanente», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2020, págs. 1-26 (versión en línea).
- «Análisis constitucional de la fiscalidad de la vivienda desocupada», en AA.VV. (Dir. VARONA ALABERN, J. E.): *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, págs. 19-54.
- «El recargo del impuesto sobre bienes inmuebles aplicable a las viviendas desocupadas carácter permanente», en AA.VV. (Dir. VARONA ALABERN, J. E.): *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, págs. 155-189.
- «El valor de referencia y el valor catastral: su incidencia en el sistema impositivo español», *Tributos Locales*, núm. 153, 2021, págs. 17-58.
- VARONA ALABERN, J. E.; DE PABLO VARONA, C.: «La imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en AA.VV. (Coords. MARTÍN DÉGANO, I.; MENÉNDEZ GARCÍA, G.; VAQUERA GARCÍA, A.): *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, tomo II, Lex Nova, Valladolid, 2005, págs. 1629-1661.
- VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: «El impuesto de las Viviendas Deshabitadas y otras medidas de política fiscal sobre la vivienda en Navarra», en AA.VV. (Dir. VARONA ALABERN, J. E.): *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, págs. 247-284.
- VILLACORTA MANCEBO, L.: «Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)», *Revista de Estudios Políticos (nueva época)*, núm. 130, 2005, págs. 35-75.

VILLAR EZCURRA, M.; GOROSPE OVIEDO, J. I.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: «Impuestos sobre infrautilización de la tierra, sobre solares sin edificar y viviendas desocupadas», en AA.VV. (Dir. HERRERA MOLINA, P.; Coord. GALÁN RUIZ, J.): *Tributos Locales y Autonómicos*, Aranzadi-Thomson, Cizur Menor (Navarra), 2006, págs. 511-544.

WERT ORTEGA, M.: «La inconstitucionalidad de la imputación de rentas inmobiliarias de la ley 18/1991 (Comentario a la STC 295/2006, de 11 de octubre, Pleno, núm. 4499/2001)», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 288, 2007, págs. 95-110.

WILSON, W.; CROMARTY H.; BARTON, C.: «Empty Housing (England)», *House of Commons Library. Briefing paper*, núm. 3012, 29 de mayo de 2019. Disponible en: <https://researchbriefings.parliament.uk/ResearchBriefing/Summary/SN03012#full-report>